

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Vnitřní organizační a řídicí normy ve vybrané společnosti s ručením omezeným

Internal Organizational and Management Standards in the Selected Limited Liability
Company

Student: Markéta Zapalačová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání bakalářské práce

Student: **Markéta Zapalačová**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: **Vnitřní organizační a řídicí normy ve vybrané společnosti s ručením omezeným**
Internal Organizational and Management Standards in the Selected Limited Liability Company

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Význam a charakteristika vnitřních organizačních a řídicích norem
3. Charakteristika obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.
4. Analýza a aktualizace vnitřních norem v obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7263-942-7.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

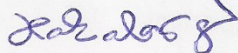
SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

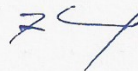
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci mimo přílohu č. 1 vypracovala samostatně.“

V Ostravě 5. 5. 2017

Markéta Zapalačová

Markéta Zapalačová

Obsah

1.	Úvod	5
2.	Význam a charakteristika vnitřních organizačních a řídicích norem	7
2.1.	Směrnice	8
2.1.1.	Význam směrnic	8
2.1.2.	Tvorba směrnic	9
2.1.3.	Obsah směrnic	10
2.1.4.	Vlastnosti směrnic	12
2.1.5.	Názvy směrnic	14
2.1.6.	Směrnice a legislativa České republiky	14
2.1.7.	Rozdělení směrnic	16
2.2.	Charakteristika vybraných směrnic	18
2.2.1.	Směrnice „Inventarizace majetku a závazků“	18
2.2.2.	Směrnice „Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek“	20
2.2.3.	Směrnice „Odpisový plán“	26
2.2.4.	Směrnice „Oběh účetních dokladů“	31
2.2.5.	Směrnice „Účtový rozvrh“	34
2.2.6.	Směrnice „Opravné položky“	35
2.2.7.	Směrnice „Rezervy“	37
2.2.8.	Směrnice „Poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců“	40
2.2.9.	Směrnice „Poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách“	41
2.3.	Rozhodnutí	45
3.	Charakteristika obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.	46
3.1.	Základní informace o obchodní společnosti	46
3.2.	Předmět podnikání	47
3.3.	Vyráběné a dodávané plyny a jejich využití	47
3.4.	Střediska obchodní společnosti	48
3.5.	Messer Group GmbH a ArcelorMittal Ostrava, a.s.	49
3.6.	Podnikání s odpovědným přístupem	51
3.6.1.	Péče o životní prostředí a bezpečnost práce	51
3.6.2.	Systém jakosti	52
3.6.3.	Responsible Care® – odpovědné podnikání v chemii	52

3.7. Výsledky hospodaření.....	53
3.8. Stav majetku.....	54
4. Analýza a aktualizace vnitřních norem v obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.....	56
4.1. Vymezení vnitřních organizačních a řídicích norem MGO.....	56
4.2. Současný stav, kontrola a návrh na vylepšení směrnic MGO.....	57
4.3. Analýza vybraných směrnic MGO.....	58
4.3.1. Směrnice „Inventarizace majetku a závazků“	58
4.3.2. Směrnice „Postupy a systém účtování, vymezení DHM, DNM, odpisový plán, oceňování, rezervy, opravné položky a controlling nákladů“	59
4.3.3. Směrnice „Oběh dokladů MGO“	59
4.3.4. Směrnice „Postupy při poskytování náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti nebo při karanténě a dávek nemocenského pojištění od 1. 1. 2014“.....	60
4.4. Tvorba nových směrnic MGO.....	60
5. Závěr.....	61
Seznam použité literatury.....	63
Seznam zkratk.....	66
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Předmětem této bakalářské práce je problematika vnitřních organizačních a řídicích norem. Smysl těchto vnitřních předpisů spočívá především ve vymezení konkrétních postupů dle individuálních potřeb každé účetní jednotky, která vede účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, případně dle potřeb podnikatele, který si vede daňovou evidenci v souladu s § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ačkoli povinnost tvorby některých vnitřních norem nepřímo vyplývá z právních předpisů, měla by jejich potřeba vycházet především z vlastních potřeb účetní jednotky či podnikatele. Jejich existence napomáhá k vedení správného, úplného, průkazného, srozumitelného a přehledného účetnictví způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, což je povinnost všech účetních jednotek stanovená dle výše zmíněného zákona o účetnictví. Oblast vnitřních norem by tedy neměla, ačkoli tomu tak v praxi bývá, zanedbávána a opomíjena.

Cílem této práce je vysvětlení významu a charakteristika vnitřních organizačních a řídicích norem s následnou analýzou a aktualizací těchto norem u obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.

První část této práce, kterou tvoří druhá kapitola, je část teoretická. V této části budou vymezeny pojmy vnitřní organizační norma a vnitřní řídicí norma. Konkrétněji se pak bude výklad zabývat pouze normami vytvořenými v obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o., a to směrnici a rozhodnutím. Dále bude v této části vymezen význam směrnic, jejich tvorba a obsah, vlastnosti těchto norem, výčet právních předpisů, ze kterých je při tvorbě směrnic čerpáno, a také rozdělení směrnic. Součástí druhé kapitoly bude také charakteristika vybraných směrnic, které jsou v účetních jednotkách tvořeny nejčastěji. V závěru této kapitoly bude definován pojem rozhodnutí.

Druhou částí, kterou tvoří třetí a čtvrtá kapitola, je část praktická. Kapitoulou třetí je charakteristika obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o. V kapitole čtvrté budou následně analyzovány a aktualizovány vnitřní organizační a řídicí normy, které jsou v této obchodní společnosti v současnosti vytvořeny. Tato kapitola zahrnuje i tvorbu nových směrnic, které v soustavě vnitřních norem obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o. v současné době chybí.

Vzhledem k tomu, že v době zpracování bakalářské práce ještě nebyly údaje o obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o. za rok 2016 dostupné, jsou uvedené informace platné k 31. 12. 2015.

Při zpracování bakalářské práce byly využity metody popisu, analýzy a komparace.

2. Význam a charakteristika vnitřních organizačních a řídicích norem

Řídicí akty jsou významným prvkem sloužícím ke zdokonalování způsobu řízení. Jejich osvědčená soustava včetně metodiky jejich tvorby, jež se v praxi uplatnila, byla vytvářena s pomocí teoretických vědomostí a praktických zkušeností. V rámci této soustavy můžeme řídicí akty rozlišovat na vnitřní předpisy a individuální řídicí akty.

Vnitřním předpisem, tj. vnitřní organizační normou, rozumíme normativní právní akt písemné povahy vydávaný statutárním zástupcem účetní jednotky. Pomocí vnitřních předpisů jsou v účetní jednotce stanoveny a vymezeny pravidla chování v předpokládaných opakovaných situacích. Tyto předpisy jsou právně závazné pouze ve vztahu nadřízenosti vydavatele a podřízenosti jejich adresáta - pracovníka. Je tedy nutné, aby s jejich zněním byli prokazatelně seznámeni všichni podřízení zaměstnanci, kteří jsou povinni se daným předpisem řídit. Seznámení se zněním vnitřního předpisu potvrdí pracovníci svým podpisem na vnitřním předpisu. Toto potvrzení může sloužit např. jako důkaz u soudního sporu (Svobodová, 2005). V praxi jsou vydávány následující vnitřní předpisy:

- *společenská smlouva (zakladatelská smlouva, zakladatelská listina),*
- *stanovy,*
- *řády,*
- *směrnice,*
- *pokyny (Svobodová, 2005, s. 11).*

Naproti tomu za individuální řídicí akt, tj. vnitřní řídicí normu, je považován písemný individuální právní akt vztahující se k jednorázovým, předpokládaným a neopakovatelným situacím (Svobodová, 2005). Individuálním řídicím aktem mohou být například:

- *příkazy,*
- *rozhodnutí,*
- *plánovací akty a plánovací rozhodnutí,*
- *individuálně uložené úkoly,*
- *zápisy z porad,*
- *cestovní zprávy,*
- *popisy práce (osobní popisy práce) (Svobodová, 2005, s. 16).*

Pro účely této bakalářské práce se zaměříme pouze na výklad směrnic a rozhodnutí, které jsou jediným druhem vnitřní organizační, respektive řídicí normy vydávaným společností

MG Odra Gas, spol. s r.o., o které pojednává praktická část této práce. Konkrétní vnitřní normy této společnosti budou následně představeny v kapitole 4.

2.1. Směrnice

Tvorba příslušných vnitropodnikových směrnic pro vedení účetnictví je nezbytným úkolem každé účetní jednotky¹. Ty mají jejich vytváření při dodržení určitých legislativních předpisů ve své kompetenci.

Jedním z předpisů, kterým se při tvorbě směrnic účetní jednotky řídí, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 8 odst. 1 tohoto zákona jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Z toho nepřímě vyplývá, že vznik vnitřních pravidel, podle kterých by se měly všechny osoby v podniku řídit, slouží ke splnění zákonem stanovených povinností (Shiffer, 2010).

Jak uvádí Louša „... pokud Zákon² stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána“ (2008, s. 9).

Dalšími legislativními předpisy upravující vnitropodnikové směrnice se budeme zabývat v kapitole 2.1.6.

2.1.1. Význam směrnic

Jak již bylo řečeno, povinnost tvorby směrnic může vyplývat z právních předpisů. Splnění povinnosti dané legislativou však není jediný důvod, proč směrnice v účetních jednotkách vytvářet. Smysl směrnic spočívá především ve vymezení činností a postupů, jejichž úprava je pro účetní jednotku považována, například vzhledem k opakovanosti jejich výskytu, za potřebnou či užitečnou. Pomocí vnitřních předpisů se tedy v účetních jednotkách stabilizuje způsob řízení a organizace práce, vymezuje odpovědnost a stanovují pravomoci a povinnosti (Otrusínová, Šteker, 2007).

Jak tvrdí Schiffer „... měly by být především nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky. To se následně promítne do průhlednější vnitřní i vnější kontroly. Pak

¹ Také fyzické osoby – podnikatelé, pokud jsou účetní jednotkou (Kovalíková, 2015).

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

mohou posloužit ke zlepšení, zprůhlednění či zjednodušení auditu nebo daňové kontroly“ (2010, s. 23).

Dobře zpracované vnitropodnikové normy tedy mimo jiné usnadňují a zjednodušují postup při kontrolách, např. z finančního úřadu. Většinu informací pro potřeby kontroly lze čerpat přímo z vytvořených vnitřních předpisů a není třeba je složitě zjišťovat nebo se dotazovat jiných osob. Proto v praxi jejich předložení pracovníci finančního úřadu dokonce vyžadují (Kovalíková, 2015). Předložením vnitřních směrnic obsahujících správné odůvodnění konkrétního postupu při kontrole auditorem nebo finančním úřadem může účetní jednotka kromě umožnění jejich plynulejšího a rychlejšího průběhu zabránit také případnému uložení sankcí.

Existence směrnic má svůj význam také v lepší orientaci a přizpůsobování nových, zejména účetních či ekonomických, zaměstnanců účetní jednotky, kdy eliminují rizika spojená např. s nesprávnými rozhodnutími pracovníků. Napomáhají také při následném prokazování odpovědnosti či pravomoci, které by v případě nestanovení daných úkonů vydáním konkrétního předpisu nebylo snadné. Pro účetní jednotku jsou tedy vytvořené směrnice určitou jistotou (Otrusínová, Šteker, 2007).

2.1.2. Tvorba směrnic

Tvorba směrnic je časově náročná a poměrně rozsáhlá práce, kterou ve většině společností zastávají pouze účetní. Ideálním případem však je, pokud při tvorbě směrnic účetní jednotky spolupracují i další osoby.

Jak uvádí Kovalíková „... zastávám ten názor, že v účetních jednotkách by se na tvorbě směrnic měli podílet jak účetní, která vytváří základ, tak i další odborníci, případně i auditor, daňový poradce, hlavní ekonom, výrobní technik, šéf výzkumného oddělení, majitelé firem apod.“ (2015, s. 6).

V některých případech pověří účetní jednotky pro jejich vypracování externí specializované společnosti. Cena za tyto služby se však může pohybovat dokonce i v řádech deseti tisíců Kč (Hruška, 2005).

Rozsah směrnic dané účetní jednotky je dán její hospodářskou činností. Někdy je potřebné, aby byl počet vydávaných směrnic větší. Některé směrnice naopak účetní jednotka v rámci své potřeby vytvářet nemusí. Směrnice také mohou být vydávány samostatně nebo mohou tvořit jeden ucelený soubor (Kovalíková, 2015).

Stále se můžeme setkat s účetními jednotkami, ve kterých směrnice vůbec vytvořeny nejsou. V jiném případě účetní jednotka směrnice vypracované sice má, ale jsou zastaralé a neaktuální. V praxi mohou směrnice také obsahovat určité formální nedostatky, např. zastaralé pojmy, nesystematické a nelogické uspořádání, gramatické chyby, chaotické číslování nebo mnoho zkratk. Směrnice také nebývají aktualizovány dle novel právních předpisů, nejsou uspořádány tak, aby se v nich jejich uživatelé snadno orientovali, anebo jsou pouhým opisem obecně platných pojmů či dokonce opisem vnitřních norem jiných účetních jednotek. Nesprávně či nevhodně zpracované směrnice jsou tedy jedním z výrazných problémů účetních jednotek.

2.1.3. Obsah směrnic

Vnitropodnikové směrnice nemají závaznou strukturu. Z hlediska snadnější orientace v těchto předpisech je však vhodné, aby byla struktura směrnic jednotná. Směrnice mohou být členěny například na následující části:

- záhlaví směrnice,
- vlastní text směrnice,
- zápatí směrnice.

Záhlaví směrnice

Směrnice účetní jednotky by měly mít stejnou hlavičku či záhlaví, které umožní zejména rychlou identifikaci materiálu popisovaného vnitřní směrnici, a jak již bylo zmíněno, i snadnější orientaci mezi konkrétními směrnici. V záhlaví proto mohou být uvedeny například následující údaje:

- název a sídlo účetní jednotky,
- název dokumentu včetně jeho jednoznačného číselného označení,
- název směrnice,
- podpis osoby schvalující danou směrnici
- a další doporučené informace, které je vhodné do záhlaví směrnic uvádět, např. účinnost, rozdělovník, revize, označení osoby, která směrnici vydala či označení osoby, která směrnici kontrolovala.

Vlastní text směrnice

Vlastní text směrnic, zejména pokud se jedná o obsáhlejší směrnice, je vhodné rozdělit na několik částí. Těmi jsou:

- **úvodní ustanovení**, ve kterém jsou uvedeny odkazy na další právní předpisy, které danou směrnicí upravují. Dále by tato část měla obsahovat citace příslušných legislativních předpisů³.
- **závěrečná ustanovení**, která vymezují konkrétní pracovní úseky či osoby, kterých se daná směrnice týká, osobu, která je povinna dodržování směrnice kontrolovat, platnost, účinnost aj. Součástí závěrečného ustanovení je také zrušovací ustanovení, tj. derogační klauzule, ve kterém jsou uvedeny konkrétní směrnice, jež se vydáním nového předpisu mění nebo ruší.

Zápatí směrnice

Vytvořením zápatí dochází k usnadnění práce s jednotlivými směrnicemi. Obsahuje zejména tyto údaje:

- datum a místo vydání, které slouží ke snadnější orientaci při aktualizaci nebo přepisování směrnic,
- údaj o změnách stránek,
- počet stran a konkrétní číslo stránky, což je zejména pro práci s rozsáhlejšími směrnicemi údaj nepostradatelný.

Výčet veškerých výše uvedených skutečností je pouze inspirativní. Všechny uvedené údaje proto nemusí být obsahem každé směrnice v každé účetní jednotce. Směrnice účetních jednotek mohou naopak obsahovat i jiné vhodné údaje, které výše nebyly zmíněny (Otrusínová, Šteker, 2007).

Kromě účetních jednotek vedoucích podvojně účetnictví by směrnice měli vytvářet také podnikatelé – fyzické osoby, kteří vedou daňovou evidenci dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb.,

³ Vhodnost aplikace textu právního předpisu v textu směrnice je často diskutována. Z důvodu zjednodušení procesů či pracovních postupů je výhodou, pokud lze konkrétní text právní úpravy nalézt přímo ve směrnici a není potřeba ho dále dohledávat v právních předpisech. Na druhou stranu se tímto stává směrnice příliš rozsáhlou. Text právního předpisu může směrnicí znepřehlednit a požadovanou úpravu konkrétního pravidla potlačit (Králíček a Molín, 2014).

o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V takovém případě mohou být ve směrnici uvedeny:

- údaje o podnikateli (jméno, příjmení, sídlo, IČ, DIČ),
- datum zahájení podnikatelské činnosti,
- předmět a forma podnikání,
- podpisové vzory,
- způsob vedení daňové evidence,
- seznam knih,
- seznam zkratk, kódů, symbolů,
- způsob oceňování majetku,
- způsob odpisování hmotného majetku,
- postupy během zdaňovacího období,
- postupy na konci zdaňovacího období (uzávěrková úprava daňových příjmů a výdajů podle zákona o daních z příjmů),
- způsob provádění inventarizace majetku a závazků,
- způsob a lhůty pro archivaci písemností, podkladů a jejich případná skartace,
- podklady pro sestavení přehledu o příjmech a výdajích a přehledu o majetku a závazcích
- a jiné směrnice dle potřeby podnikatele.

Povinnost tvorby směrnic podnikatelů, kteří si vedou daňovou evidenci, sice není zákonem o daních z příjmů upravena, ale stejně jako u podnikatelů, kteří vedou podvojný účetnictví, vyplývá z jiných právních předpisů. Při tvorbě těchto vnitřních předpisů by však podnikatel měl brát v úvahu především jejich praktický význam (Hakalová, Pšenková, 2016).

2.1.4. Vlastnosti směrnic

Aby byla vytvořená směrnice účinně aplikována, je nutné, aby jejímu textu porozuměli zejména všichni pracovníci povinni se danou směrnicí řídit. Směrnice by proto měly mít také určité vlastnosti, mezi které patří srozumitelnost, věcnost, stručnost, jednoznačnost, přehlednost, komplexnost, nerozpornost s obecně závaznými předpisy, návaznost na ostatní směrnice příslušné účetní jednotky a relativní stabilita. Blíže jsou tyto vlastnosti vysvětleny v následujícím textu.

Srozumitelnost

Text dané směrnice by měl pochopit pracovník, jehož se povinnosti stanovené vytvořenou směrnicí týkají, i ostatní osoby v účetní jednotce.

Věcnost

Obsahem směrnic by neměly být přitěžující obecné myšlenky, ale pouze konkrétní fakta týkající se předmětu, který je směrnicí upravován.

Stručnost

Směrnice by neměly obsahovat zbytečné výrazy, u kterých je nutné uvést dodatečné vysvětlivky a které mohou být vzhledem ke smyslu úpravy zavádějící.

Jednoznačnost

Ve všech předpisech by měly být používány totožné názvy či pojmy pro totožné věci. Dále by neměly být různé věci označovány stejným pojmem a obsahem směrnic by také neměly být pojmy, které si jejich uživatelé mohou různě vyložit.

Přehlednost

Směrnice by měla být pro své uživatele (zaměstnance) celkovým přehledem o tom, co mají konat.

Komplexnost

Obsahem vydávaných směrnic by měly být veškeré důležité vlastnosti předmětu, který je danou směrnicí upravován.

Nerozpornost s obecně závaznými předpisy

Aby interní směrnice mohly plnit svůj účel, musí být na základě legislativních změn a praxe získané jejich aplikací ve společnosti také pravidelně kontrolovány a aktualizovány⁴. V opačném případě se účetní jednotka, jejíž směrnice nejsou v souladu s příslušným právním předpisem, vystavuje riziku sankcí, které jim kontrolní úřady mohou uložit. V současné době se jedná o jeden z nejtěžších úkolů, se kterým se účetní jednotky potýkají.

⁴ Případné změny v obsahu směrnic nemusí být vždy řešeny vydáním nové směrnice. Pokud se změna týká například pouze jedné strany, stačí tuto stránku vyměnit (Otrusínová, Šteker, 2007).

Návaznost na ostatní směrnice příslušné účetní jednotky

Pro zamezení vydávání směrnic, které mohou být v rozporu s jinými směrnici stejné účetní jednotky, je vhodné vydat směrnicí o vydávání předpisů, tj. interní normu o normě, ve které je vymezena kompetence k vydávání směrnic či návod, jak postupovat v případě připomínkového řízení. Existence této normy je užitečná zejména při časté změně pracovníků v účetní jednotce, kteří při tvorbě směrnic nemusí vědět o určité návaznosti, jež mezi sebou předpisy dané účetní jednotky mají.

Relativní stabilita

Splnění požadavku relativní stability je v současnosti velmi obtížným úkolem, o který by se účetní jednotky měly alespoň pokusit (Shiffer, 2009).

2.1.5. Názvy směrnic

Jak tvrdí Hruška (2005), na názvu, pod kterým jsou směrnice v účetních jednotkách vydávány, nezáleží. Dle povahy a důležitosti mohou účetní jednotky používat současně několik názvů písemností. Důležité je, aby účetní jednotka v jednou zvoleném označení i nadále pokračovala. V praxi se setkáváme se směrnicemi vydávanými například jako:

- směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitropodniková směrnice,
- metodická směrnice,
- rozhodnutí,
- oběžník,
- dopis či
- pokyn.

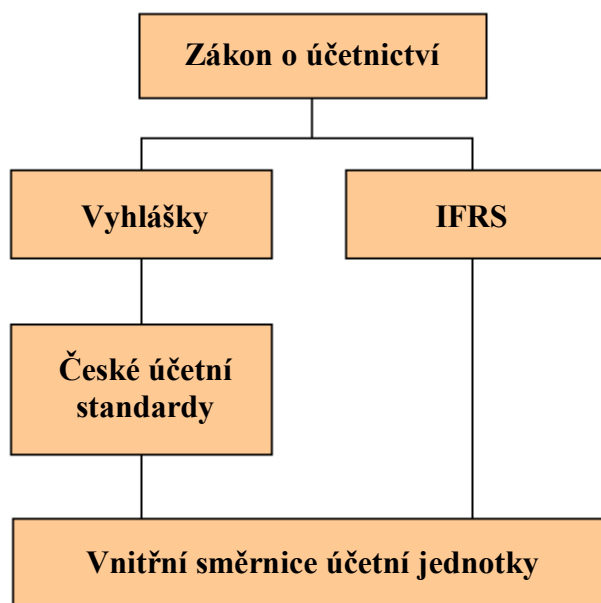
Dle výše uvedeného je pojem směrnice totožný s pojmem rozhodnutí. Obchodní společnost MG Odra Gas, spol. s r.o., o jejichž vnitřních organizačních a řídicích normách pojednává praktická část této práce, však tyto pojmy rozlišuje. O rozhodnutí bude tedy pojednáno v samostatné kapitole 2.3.

2.1.6. Směrnice a legislativa České republiky

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je základním legislativním předpisem, kterým se účetní jednotky musí řídit. Na jeho základě vydává

ministerstvo financí prováděcí vyhlášky a zajišťuje tvorbu a vydávání soustavy Českých účetních standardů. V rámci této legislativy dále účetní jednotky vydávají dle svých individuálních potřeb vlastní směrnice (Müllerová, Šindelář, 2016). Účetní legislativní rámec zobrazuje obr. 2.1.

Obr. 2.1 Účetní legislativní rámec



Zdroj: Müllerová, Šindelář (2016, s. 19), vlastní úprava

Jak již bylo řečeno, směrnice je nutné vytvářet v souladu s danými právními předpisy. Nejdůležitějšími legislativními předpisy, kterými se při tvorbě směrnic účetní jednotky řídí, jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy“).

Mezi další základní předpisy, ze kterých při tvorbě směrnic čerpáme, patří:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“),
- zákon o daních z příjmů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“),
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“),
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),
- zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“),
- zákon č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a výkonu rozhodčích nálezů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozhodčím řízení a výkonu rozhodčích nálezů“)
- a další (Kovalíková, 2015).

2.1.7. Rozdělení směrnic

Směrnice lze z hlediska nutnosti jejich tvorby rozdělit do tří skupin. První skupinou jsou směrnice, které jsou povinné podle účetních předpisů, tj. stanovené zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou či Českými účetními standardy. Druhou skupinu tvoří směrnice vyplývající z jiných právních předpisů, kterým může být např. zákon o daních z příjmů nebo zákoník práce. Poslední skupinu pak tvoří směrnice doporučené, jejichž tvorba je v účetní

jednotce vhodná. V rámci všech těchto skupin jsou však v účetních jednotkách vždy vytvářeny pouze ty směrnice, které pro ni mají význam.

Jako povinné označujeme tyto směrnice:

- *Účtový rozvrh,*
- *Odpisový plán,*
- *Podpisové záznamy,*
- *Stanovení druhů zásob materiálu účtovaného při pořízení přímo do spotřeby v případě, že se o zásobách účtuje způsobem A,*
- *Rozpouštění nákladů, popř. oceňování odchylek,*
- *Časové rozlišení nákladů a výnosů,*
- *Používání cizích měn, kursové rozdíly,*
- *Deriváty,*
- *Konsolidační pravidla,*
- *Poskytování cestovních náhrad (Kovalíková, 2013, s. 36).*

Mezi další směrnice, které lze dle individuálních potřeb účetní jednotky vytvářet, patří:

- *Organizační řád,*
- *Zpracování kalkulací,*
- *Přehled o peněžních tocích, způsob zpracování,*
- *Pracovněprávní nároky zaměstnanců,*
- *Reklamace – reklamační řízení a vyřizování reklamací,*
- *Kontrola bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,*
- *Požární předpisy,*
- *Náhrady škod,*
- *Výpočet odložené daňové povinnosti,*
- *Popis používaného softwaru – projekčně programová dokumentace,*
- *Stanovení norem přirozených úbytků zásob,*
- *Poskytování půjček zaměstnancům,*
- *Školení zaměstnanců (Kovalíková, 2013, s. 36-37).*

2.2. Charakteristika vybraných směrnic

Pro přiblížení problematiky směrnic budou v následujících podkapitolách charakterizovány konkrétní normy, které jsou v účetních jednotkách tvořeny nejčastěji. Jedná se o směrnice Inventarizace majetku a závazků, Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, Odpisový plán, Oběh účetních dokladů, Účtový rozvrh, Opravné položky a Rezervy. Dále budou v této kapitole také charakterizovány směrnice Poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců a Poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách, jejichž tvorba pro obchodní společnost MG Odra Gas, spol. s r.o. je obsahem kapitoly 4.

2.2.1. Směrnice „Inventarizace majetku a závazků“

Inventarizací majetku a závazků ověřují účetní jednotky, zda stav majetku a závazků (dluhů) evidovaný v účetnictví odpovídá skutečnosti. Dle zákona o účetnictví musí účetní jednotky po dobu 5 let po jejím provedení prokázat, že všechny majetek i závazky byly inventarizaci podrobeny.

Včasným a řádným prováděním inventarizace majetku a závazků dochází v účetní jednotce k zajišťování kvalitních, pravdivých, správných a spolehlivých informací vycházejících zejména z účetnictví. Tím dochází ke splnění průkaznosti účetnictví a ke správnému řízení účetní jednotky. Neméně důležitou součástí správné realizace inventarizace je také její organizační příprava. Ta spočívá především v proškolení pracovníků, kteří se na provedení a organizování inventarizace podílejí. Vydáním směrnice lze tento proces výrazně usnadnit a zároveň zabránit případným problémům.

V praxi jsou v účetních jednotkách vydávány zpravidla dva dokumenty, které inventarizaci upravují. První dokument vymezuje zásady, které se v čase nemění, a které mají delší dobu platnosti. Druhým dokumentem je harmonogram provedení inventarizace, tj. časový plán, vztahující se pouze k aktuálním skutečnostem. Jeho platnost tedy bývá časově omezená (Shiffer, 2010). Návrh grafické podoby harmonogramu zobrazuje tab. 2.1.

Tab. 2.1 Časový harmonogram inventarizací

Předmět inventarizace	Účet	Termíny provedení inventarizace	Způsob provedení inventarizace	Osoba odpovědná za provedení inventarizace

Zdroj: Kovalíková (2015, s. 237), vlastní úprava

Rozlišujeme následující druhy inventarizace:

- a) **fyzická**, prováděná u hmotného, případně nehmotného majetku,
- b) **dokladová**, prováděná u závazků, pohledávek a ostatního majetku, u kterého není fyzická inventura možná.

Dále můžeme inventarizace členit na:

- a) **řádné**, které probíhají na konci účetního období (tj. periodická inventarizace) nebo v průběhu účetního období (tj. průběžná inventarizace),
- b) **mimořádné**, které probíhají v souvislosti s určitou mimořádnou událostí, např. živelné pohromy (Kovalíková, 2015).

V případě periodické inventarizace lze zahájit inventuru už čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit dva měsíce po rozvahovém dni. Průběžnou inventarizaci lze provádět pouze u zásob a dlouhodobého hmotného movitého majetku, který je vzhledem ke své funkci v neustálém pohybu a nemá v účetní jednotce stálé místo (zákon o účetnictví).

Účetní jednotky vymezují konkrétní majetek a závazky, kterých se inventarizace týká, termíny inventarizací a osobu, která za provedení inventarizace odpovídá. Ve směrnici lze uvést, že před provedením inventarizace jmenuje účetní jednotka inventarizační komisi nebo, pokud je potřeba, i dílčí komisi.

Účetní jednotka vytváří k inventarizaci inventurní soupisy. Tyto protokoly obsahují např. údaje o osobě odpovědné za provedení inventarizace, osobě odpovědné za zjištění skutečného stavu včetně způsobu zjištění skutečného stavu, datum zahájení a ukončení

inventury a informace o případných vzniklých inventarizačních rozdílech, důvody jejich vzniku a návrhy vedoucí k jejich vypořádání.

Inventarizačním rozdílem rozumíme:

- a) **přebytek**, který vzniká v případě, že hodnota majetku a závazků evidovaná v účetnictví je nižší, než je jejich skutečný stav,
- b) **manko**, které vzniká v případě, že hodnota majetku a závazků vykázaná v účetnictví je vyšší, než je jejich skutečný stav. Manko vzniklé u peněžní hotovosti a cenin je označováno jako **schodek**.

Vzniklá manka a přebytky u majetku a závazků je nutné proúčtovat do běžného účetního období, za které se inventarizace majetku a závazků provádí.

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí vyhláška,
- České účetní standardy,
- daňový řád (Kovalíková, 2015).

2.2.2. Směrnice „Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek“

V této směrnici vymezuje účetní jednotka dlouhodobý hmotný majetek („dále jen DHM“) a dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DNM“) včetně jeho ocenění, zaúčtování do účetnictví účetní jednotky a vyřazení. Obsahem směrnice je také vymezení drobného DHM a DNM.

Na DHM a DNM lze pohlížet ze dvou hledisek – účetního a daňového. Charakteristika DHM a DNM v rámci obou těchto pohledů je přiblížena v následujícím textu. V závěru této podkapitoly bude pojednáno o vyřazení DHM a DNM.

a) Účetní pohled na DHM a DNM

Pokud účetní jednotka ve směrnici vymezuje DHM a DNM, má se na mysli majetek z účetního hlediska, za který se považuje DHM a DNM:

- jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok,
- při používání nemění svou hmotnou, případně nehmotnou podstatu
- a jehož vstupní cena dosahuje výše stanovené účetní jednotkou pro zařazení daného majetku do DHM či DNM.

Výši ocenění pro zařazení majetku stanoví účetní jednotka ve směrnici zvlášť pro dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek. Majetek, který tohoto ocenění nedosahuje, je považován za drobný DHM či DNM a je účtován do nákladů. Veškerý majetek vede účetní jednotka na inventárních kartách (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

Prováděcí vyhláška vymezuje v rámci účtové třídy 0 následující skupiny DHM zobrazené v tab. 2.2.

Tab. 2.2 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Účtová skupina	Název účtové skupiny
01	Dlouhodobý nehmotný majetek
02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
04	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
05	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
06	Dlouhodobý finanční majetek
07	Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
08	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
09	Opravné položky k dlouhodobému majetku

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., příloha č. 4

V souvislosti s DHM a DNM účtuje účetní jednotka ve výše uvedené účtové třídě především o:

- *majetku, k němuž má vlastnické právo nebo právo hospodaření,*
- *nehmotném majetku, k němuž účetní jednotka nabyла právo užívání od jiné osoby,*
- *technickém zhodnocení nájemce, resp. uživatele práva,*
- *najatém majetku na základě smlouvy o nájmu podniku (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013, s. 10).*

DHM a DNM může účetní jednotka pořizovat např. koupí, vytvořením vlastní činností, bezúplatným převodem, vkladem od jiné osoby či převodem z osobního užívání do podnikání (Český účetní standard pro podnikatele 013). O pořízení DHM a DNM účtuje účetní jednotka

na příslušný účet účtové skupiny 04. Po splnění všech podmínek pro zařazení majetku do užívání je majetek následně přeúčtován na příslušný účet účtové skupiny 01 v případě DNM a účet účtové skupiny 02 nebo 03 v případě DHM. Při účtování nezvažujeme daň z přidané hodnoty (Müllerová, Šindelář, 2016).

DHM a DNM se oceňuje dle § 25 zákona o daních z příjmů. Pro ocenění je používána:

- **pořizovací cena** - u DHM a DNM nabytého úplatně,
- **vlastní náklady** - pro DHM a DNM vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky,
- **reprodukční pořizovací cena** - u DHM a DNM nabytého bezúplatně.

Do DNM řadíme:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- ocenitelná práva,
- software,
- goodwill,
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Bez ohledu na výši vstupní ceny je vždy DNM goodwill (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

Za DNM se nepovažují znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat (Kovalíková, 2015, s. 124).

Do DHM řadíme:

- pozemky,
- stavby,
- hmotné movité věci a jejich soubory,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Bez ohledu na výši vstupní ceny jsou DHM pozemky, stavby a umělecká díla (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013). Odpisování DHM a DNM je prováděno v souladu se směrnicí „Odpisový plán“ (viz kapitola 2.2.3).

b) Daňový pohled na DHM a DNM

Zákon o daních z příjmů vymezuje majetek, který lze dle tohoto zákona odpisovat. Oproti názvosloví používaném v účetnictví není však v zákoně o daních z příjmů používán přívlastek dlouhodobý, nýbrž jen hmotný a nehmotný majetek.

Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona považují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný nehmotný majetek vedený v účetnictví dle zvláštního právního předpisu, jestliže:

- byl nabyt úplatně, bezúplatně, vkladem, přeměnou, zděděním či vytvořen vlastní činností,
- výše vstupní ceny přesahuje částku 60 000 Kč,
- doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Za dobu použitelnosti je považována doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků (§ 32a odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů).

Jsou-li splněny příslušné podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, považuje se za nehmotný majetek také technické zhodnocení. Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona nepovažuje goodwill, povolenka na emise nebo preferenční limit.

Ustanovení zákona o daních z příjmů pro hmotný majetek se obdobně použijí i pro nehmotný majetek, nestanoví-li tento zákon jinak.

Za hmotný majetek jsou pro účely zákona o daních z příjmů považovány:

- samostatné movité věci nebo jejich soubory, pokud:
 - výše vstupní ceny přesahuje částku 40 000 Kč a
 - mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky bez ohledu na výši vstupní ceny,
- stavby (s určenými výjimkami),
- pěstitelské celky trvalých porostů, u nichž je doba plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek.

Pro ocenění hmotného majetku používáme vstupní cenu, kterou se rozumí:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech stanovená dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů,
- cena určená dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, u majetku nabytého bezúplatně,
- hodnota technického zhodnocení na hmotném majetku, jehož odpisy jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného majetku,
- přepočtená zahraniční cena dle § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů.

Hmotným majetkem nejsou zásoby. Mezi neodpisovaný hmotný majetek pak patří zejména umělecká díla, movité kulturní památky a jejich soubory a pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, který nedosáhl plodonosného stáří (zákon o daních z příjmů).

Odpisování hmotného a nehmotného majetku je prováděno v souladu se směrnicí „Odpisový plán“ (viz kapitola 2.2.3).

c) Vyřazení DHM a DNM

Při vyřazování DHM a DNM nastávají dva případy:

- a) vyřazovaný majetek vykazuje nulovou účetní zůstatkovou hodnotu – v takovém případě je majetek vyřazen způsobem uvedeným v tab. 2.3,
- b) vyřazovaný majetek vykazuje kladnou účetní zůstatkovou hodnotu - v takovém případě je majetek vyřazen způsobem uvedeným v tab. 2.4 (Müllerová, Šindelář, 2016).

Tab. 2.3 Vyřazení DHM a DNM s nulovou účetní zůstatkovou hodnotou

Text účetního případu	MD	D
Vyřazení majetku v pořizovací ceně – odpisovaný majetek	07., 08.	01., 02.
Vyřazení majetku v pořizovací ceně – neodpisovaný majetek	5.	03.

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 2.4 Vyřazení DHM a DNM s kladnou účetní zůstatkovou hodnotou

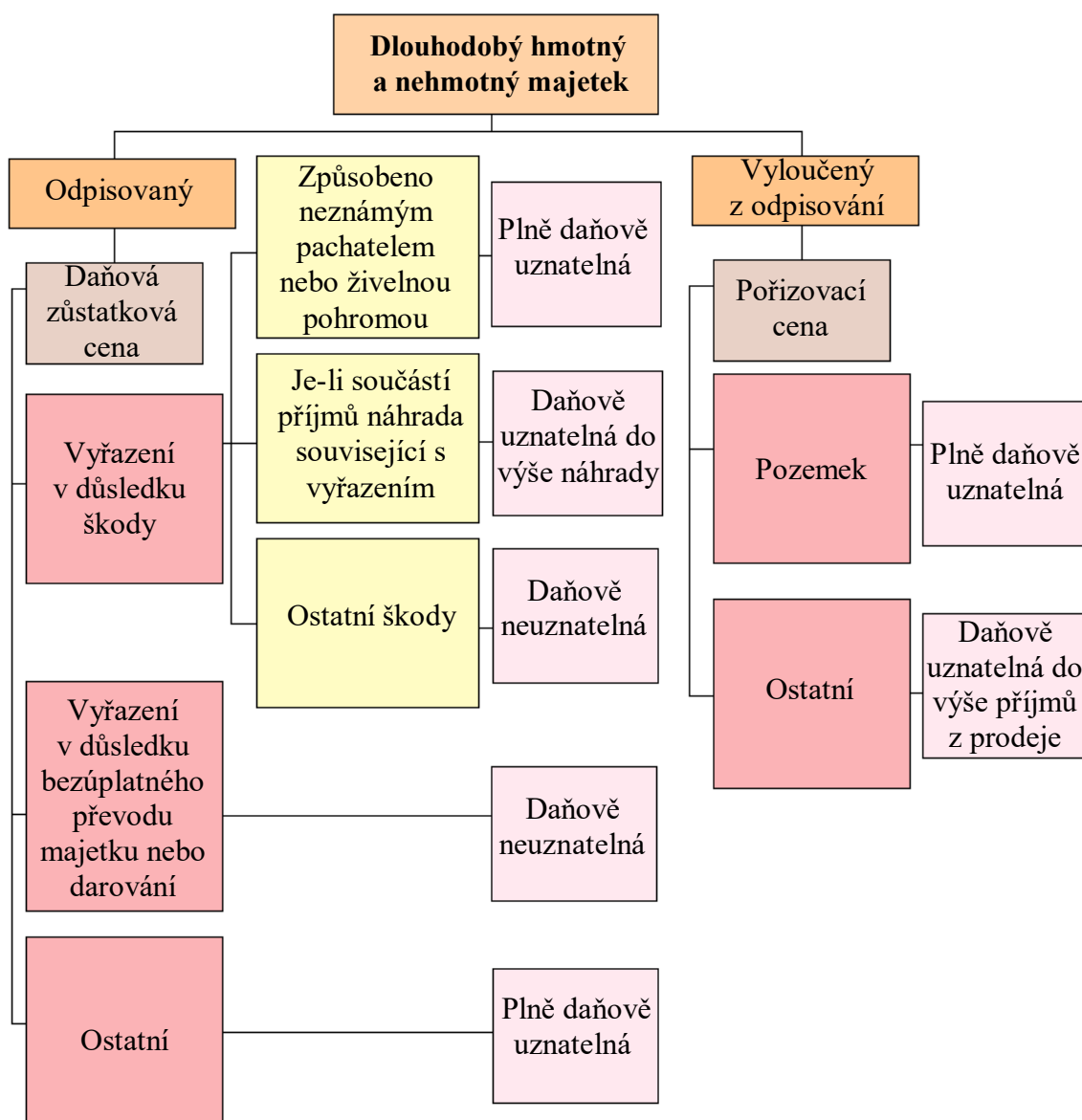
Text účetního případu	MD	D
Doučtování zůstatkové ceny do nákladů	5.	07., 08.
Vyřazení majetku v pořizovací ceně	07., 08.	01., 02.

Zdroj: vlastní zpracování

Konkrétní nákladový účet, na který se v případě plně neodepsaného DHM a DNM či DHM a DNM vyloučeného z odpisování zaúčtuje zůstatková cena, je stanoven v závislosti na způsobu vyřazení daného DHM, případně DNM. Majetek lze vyřadit např. z důvodu jeho likvidace, prodeje, bezúplatného převedení, darování či škody.

Z daňového hlediska lze v určitých případech zahrnout daňovou zůstatkovou cenu DHM či DNM do daňových nákladů (Müllerová, Šindelář, 2016). Přehled daňové uznatelnosti daňových zůstatkových cen a pořizovacích cen DHM a DNM zobrazuje obr. 2.2.

Obr. 2.2 Daňová uznatelnost daňových zůstatkových a pořizovacích cen DHM a DNM



Zdroj: Müllerová, Šindelář (2016, s. 85), vlastní úprava

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí vyhláška,
- zákon o daních z příjmů,
- České účetní standardy (Kovalíková, 2015).

2.2.3. Směrnice „Odpisový plán“

Odpisy představují trvalé snížení hodnoty DHM a DNM. Jejich smysl spočívá v přenesení části pořizovací ceny DHM a DNM do nákladů. Kumulací odpisů dále vznikají

tzv. oprávky zachycené na účtech účtové skupiny 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku, které vyjadřují stupeň opotřebení DHM a DNM. Hodnota opravěk příslušného DHM či DNM je zachycena v rozvaze v aktivech ve sloupci korekce (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

Účetní jednotka stanovuje odpisy:

- a) **účetní**, pomocí kterých jsou náklady související s pořízením DHM či DNM promítnuty ve výsledku hospodaření,
- b) **daňové**, pomocí kterých jsou náklady související s pořízením DHM či DNM promítnuty do základu daně z příjmů.

Účel účetních a daňových odpisů pro účetní jednotku je rozdílný. Zatímco účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení DHM a DNM účetní jednotky, odpisy daňové stanovuje účetní jednotka pouze pro daňové účely související s možností snížení základu daně z příjmů o jejich hodnotu (Müllerová, Šindelář, 2016).

Jak tvrdí Kovalíková „na základě ustanovení § 7 zákona o účetnictví by si měly všechny účetní jednotky stanovit u každého majetku účetní odpisy a neměly by provádět pouze odpisy daňové“ (2015, s. 132).

Ve většině případů stanovují účetní jednotky účetní odpisy, jejichž hodnota není totožná s odpisy daňovými. Daňové i účetní odpisy jsou vždy zaokrouhlovány na celé koruny nahoru a jejich evidenci provádí účetní jednotka např. v inventární knize, inventární kartě nebo v účetním softwaru (Kovalíková, 2015).

Účetní a daňové odpisy jsou více přiblíženy v následujícím textu. Odpisovým plánem je však v účetní jednotce upraveno pouze účetní odpisování DHM a DNM v průběhu jeho používání, ze kterého jednoznačně vyplývají metody, sazby a doby, po které je majetek účetně odpisován (Pilařová, 2007).

a) Účetní odpisy

Prostřednictvím účetních odpisů je vyjadřována skutečná míra opotřebení DHM a DNM. Toto opotřebení může mít charakter fyzický nebo morální (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013). Vymezení DHM a DNM je obsahem směrnice „Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek“ (viz kapitola 2.2.2).

Účetní odpisy jsou upraveny zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou. Způsob jejich výpočtu stanoví účetní jednotka tak, aby odpovídal věrnému a poctivému zobrazení předmětu

účetnictví, např. na základě času nebo výkonů. Zvolený způsob následně uvede v této směrnici. Drobný dlouhodobý majetek lze odpisovat např. lineárně, obvykle je však při pořízení ihned zahrnován do nákladu, a proto se pro něj účetní odpisy nestanovují (Müllerová, Šindelář, 2016).

Mezi DHM a DNM, který se neodpisuje, patří zejména:

- pozemky,
- umělecká díla, která netvoří součást stavby,
- nedokončený DHM a DNM a technické zhodnocení neuvedené do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý DHM a DNM, nestanoví-li zákon o účetnictví nebo prováděcí vyhláška jinak,
- pohledávky (prováděcí vyhláška).

O účetních odpisech účtuje účetní jednotka v hlavní knize obvykle měsíčně. Tyto odpisy jsou účtovány ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub příslušného nákladového účtu účtové skupiny 55 (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

b) Daňové odpisy

Daňové odpisy nepředstavují skutečné opotřebení majetku a nejsou v účetnictví účetní jednotky na rozdíl od odpisů účetních zachyceny. Jejich výpočet se provádí mimoúčetně v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

Za odpisování se pro účely výše zmíněného zákona považuje zahrnutí odpisů hmotného majetku, který slouží k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů či nákladů k zajištění tohoto příjmu (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů).

Výpočet daňových odpisů se provádí ze vstupní ceny hmotného majetku. Vymezení těchto cen je obsahem směrnice „Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek“ (viz kapitola 2.2.2). Hmotný majetek lze odpisovat maximálně do výše vstupní ceny, příp. do výše zvýšené vstupní ceny.

V prvním roce odpisování je hmotnému majetku přiřazena odpisová skupina dle zákona o daních z příjmů. Minimální dobu odpisování hmotného majetku dle jednotlivých odpisových skupin zobrazuje tab. 2.5.

Tab. 2.5 Doba odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: § 30 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Dle zákona o daních z příjmů lze hmotný majetek odpisovat jedním ze dvou způsobů, a to zrychleně nebo rovnoměrně. Způsob odpisování na základě tohoto zákona stanoví účetní jednotka dle svého uvážení. Jednou zvolený způsob však již nelze zpětně měnit. Odpisování hmotného majetku smí dále provádět vždy jen jeden poplatník, a to až v případě, kdy je majetek ve stavu způsobilém k užívání. Výši odpisů pak zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Pokud účetní jednotka zvolí rovnoměrný způsob odpisování, přiřadí hmotnému majetku dle jeho odpisové skupiny odpisovou sazbu. Při výpočtu odpisu se následně postupuje tak, že se vstupní cena majetku vynásobí příslušnou odpisovou sazbou. Odpis tohoto majetku za příslušné zdaňovací období pak činí jednu setinu tohoto výpočtu. Maximální roční odpisové sazby podle jednotlivých odpisových skupin zobrazuje tabulka 2.6.

Tab. 2.6 Roční odpisová sazby při rovnoměrném odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,5	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Při zvolení zrychleného způsobu odpisování je příslušnému hmotnému majetku přiřazen koeficient pro zrychlené odpisování. Odpisy tohoto majetku jsou vypočteny následujícím způsobem: v prvním roce odpisování je odpis stanoven jako podíl vstupní ceny tohoto majetku a příslušného koeficientu pro zrychlené odpisování, v následujících letech pak jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které se již daný majetek odpisoval (zákon o daních z příjmů). Koeficienty pro zrychlené odpisování jsou zobrazeny v tabulce 2.7.

Tab. 2.7 Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Daňové odpisy a daňovou zůstatkovou cenu hmotného majetku vyčísluje účetní jednotka jednou za rok (zdaňovací období). Pokud je v průběhu roku tento majetek vyřazen, činí výše daňového odpisu, který si účetní jednotka uplatní, 50 % z odpisu vypočteného pro dané zdaňovací období (Kovalíková, 2015).

Nehmotný majetek je dle zákona o daních z příjmů odpisován rovnoměrně s výjimkou nehmotného majetku, ke kterému je smluvně sjednáno právo užívání na dobu určitou. V takovém případě se odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny daného majetku a doby sjednané smlouvou. Doba odpisování nehmotného majetku zobrazuje tab. 2.8.

Tab. 2.8 Doba odpisování nehmotného majetku

Druh nehmotného majetku	Doba odpisování
nehmotný majetek, ke kterému je smluvně sjednáno právo užívání na dobu určitou	Doba sjednaná smlouvou
audiovizuální dílo	18 měsíců
software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: § 32a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní úprava

Odpisy nehmotného majetku jsou vypočteny s přesností na celé měsíce. Nehmotný majetek je odpisován od měsíce následujícím po dni, kdy byly u tohoto majetku splněny podmínky pro jeho odpisování. Pokud účetní jednotka odpisuje nehmotný majetek, ke kterému má smluvně sjednáno právo užívání na dobu určitou, může stanovit odpisy s přesností na dny.

Vypočtené daňové odpisy uvádí účetní jednotka v příslušné tabulce daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se poté v základu daně zohlední následujícím způsobem:

- a) pokud jsou daňové odpisy **větší** než odpisy účetní, **snížíme** základ daně o vypočtený rozdíl,
- b) pokud jsou daňové odpisy **menší** než odpisy účetní, **zvýšíme** základ daně o vypočtený rozdíl (Müllerová, Šindelář, 2016).

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí vyhláška,
- zákon o daních z příjmů,
- České účetní standardy (Kovalíková, 2015).

2.2.4. Směrnice „Oběh účetních dokladů“

Veškeré účetní případy musí být v účetnictví účetní jednotky zachyceny na základě průkazných účetních záznamů, tj. účetních dokladů. Ačkoli povinnost tvorby směrnice pro jejich oběh není zákonem o účetnictví stanovena, je vhodné ji pro zajištění správného fungování

účetní jednotky vytvořit. Jedná se o nástroj pro vedení správného a průkazného účetnictví a zajišťování trvalosti účetních záznamů (Shiffer, 2010).

Oběh účetních dokladů zahrnuje následující činnosti: *třídění, zaevidování, odsouhlasení existence operace, číslování, přezkoušení správnosti, určení účtovacího předpisu (předkontace), zaúčtování, úschovu účetních písemností (založení dokladů do příslušných šanonů, složek), skartaci* (Kovalíková, 2015, s. 59).

Účetní doklady obsahují následující údaje: označení dokladu, obsah účetního případu, účastníky účetního případu, částku vyjádřenou v penězích či údaj o ceně za měrnou jednotku a množství, datum vyhotovení dokladu, datum uskutečnění účetního případu, pokud se neshoduje s datem vyhotovení dokladu, podpis osoby odpovědné za účetní případ a podpis osoby, která účetní případ zaúčtovala (zákon o účetnictví).

Rozlišujeme následující druhy účetních dokladů:

- odběratelské faktury,
- dodavatelské faktury,
- výdajové pokladní doklady,
- příjmové pokladní doklady,
- bankovní výpisy
- interní doklady,
- opravné doklady,
- protokol o zařazení majetku do užívání,
- protokol o vyřazení majetku z užívání,
- příjemky,
- výdejky
- a jiné účetní doklady.

Vyhotovení účetních dokladů musí být v účetních jednotkách prováděno bez zbytečného odkladu. Účetní doklady musí být vyhotoveny tak, aby byla zaručena jejich trvalost a čitelnost. Pokud je tedy účetní doklad vyhotoven např. na termopapíru, zajistí účetní jednotka jeho trvalost okopírováním. Účetní doklady plní také při splnění náležitostí stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty funkci daňového dokladu.

Pokud účetní jednotka zjistí, že jsou účetní doklady neúplné, nesprávné, neprůkazné, nesrozumitelné, nepřehledné či nečitelné, je její povinností provést opravu těchto účetních

dokladů, a to bez zbytečného odkladu. Opravy v účetních dokladech mohou být prováděny následujícími způsoby:

- a) ruční oprava dokladů,
- b) oprava záznamů v účetních knihách.

Pokud je účetní doklad opravován ručně, opraví se nesprávný údaj přeškrtnutím jednou čarou a uvedením správného údaje v jeho blízkosti. Dále lze uvést, že chybné údaje účetních záznamů, které mají být opraveny, nejsou v zásadě vymazávány, přelepovány, přeškrťovány, vyškábávány, přepisovány a ani se k jejich opravě nevyužívá opravný lak. V případě opravy účetního záznamu v účetních knihách je oprava provedena stornováním nesprávného záznamu a vytvořením záznamu správného.

Opravený účetní doklad je vždy opatřen podpisem osoby, která je za provedení opravy odpovědná, včetně data provedení opravy. Na opravný účetní doklad se rovněž uvede vysvětlení, proč byla daná oprava prováděna. Každá oprava musí být provedena způsobem, který zaručuje zřejmost původního záznamu. Způsob opravy dokladů může být stanoven v jiné směrnici účetní jednotky.

Oběh účetních dokladů musí být s ohledem na charakter účetního dokladu prováděn v co nejkratších termínech. Současně musí být oběh účetního dokladu ukončen ještě před splatností tohoto dokladu. Účetní jednotka stanoví odpovědné osoby za schválení účetního případu a také, že v případě její nepřítomnosti zastoupí tuto osobu jiná odpovědná osoba, např. nadřízený.

Účetní doklady jsou před zaúčtováním účetního případu do účetní knihy zkoumány dle jejich věcné a formální stránky. Z **hlediska věcného** je příslušným zaměstnancem prověřeno, zda účetní případ, jež je obsahem účetního dokladu, skutečně nastal a zda bylo jeho provedení oprávněné. Z **hlediska formálního** je přezkoumáno, zda účetní doklady obsahují veškeré údaje pro ně předepsané a zda osoby, které účetní případ schválily, jsou k jeho schválení oprávněné (Kovalíková, 2015).

Účetní případy jsou na základě účetních dokladů zaznamenány do účetní knihy k datu uskutečnění účetního případu. Dnem uskutečnění účetního případu je den, kdy *dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím*

ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky (Český účetní standard pro podnikatele 001).

Účetní doklady se v účetní jednotce uchovávají po dobu stanovenou dle zákona o účetnictví. Po uplynutí této doby jsou účetní doklady vyřazeny. Skartace vyřazených účetních dokladů probíhá v souladu s platnými legislativními předpisy a je vykonána pracovníkem odpovědným pro tuto činnost.

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- Český účetní standard č. 001-Účty a zásady účtování na účtech,
- zákon o dani z přidané hodnoty (Kovalíková, 2015).

2.2.5. Směrnice „Účtový rozvrh“

Účtový rozvrh je základní dokument (směrnice), který jsou účetní jednotky podle § 14 zákona o účetnictví povinny vytvořit. Každá účetní jednotka sestavuje účtový rozvrh, ve kterém stanoví účty sloužící k zaúčtování všech účetních operací a který, je-li to potřebné, může dle vlastních potřeb v průběhu účetního období dodatečně doplňovat. Podkladem pro sestavení účtového rozvrhu je směrná účtová osnova, jejíž podobu upravuje prováděcí vyhláška (Shiffer, 2010).

Účtový rozvrh obsahuje účty v členění na účty:

- a) **rozvahové**, sloužící k zachycení změn aktiv a pasív,
- b) **výsledkové**, členěné dále na účty nákladové a výnosové,
- c) **závěrkové**, využívané pro otevírání a uzavírání rozvahových a výsledkových účtů,
- d) **podrozvahové**, sloužící k zachycení významných skutečností, o kterých účetní jednotka neúčtuje na účtech rozvahových. Takovou skutečností může být např. majetek, který není majetkem dané účetní jednotky – cizí majetek.

Veškeré účetní operace účtuje účetní jednotka na jednotlivé syntetické účty přiřazené k účtovým skupinám příslušné účtové třídy. Již vytvořené syntetické účty, na které bylo v průběhu účetního období účtováno, nelze rušit. V případě potřeby vytvoří účetní jednotka k účtům syntetickým podrobnější účty analytické.

Pomocí analytických účtů lze jednotlivé syntetické účty podrobněji členit a tím i zajistit jejich lepší přehlednost. Příkladem takového členění může být syntetický účet 321-Dodavatelé, který lze dále členit na jednotlivé analytické účty podle konkrétních věřitelů (např.: 321.1-

Obchodní společnost X, 321.2-Obchodní společnost Y apod.). Stejně tak je možné členit účty hmotného majetku dle konkrétního druhu majetku či účty peněžních prostředků v členění na českou a cizí měnu, pokud není toto členění zohledněno již v samotných syntetických účtech. Analytické účty lze také tvořit pro rozlišení daňově účinných a daňově neúčinných účetních případů zachycených na daném syntetickém účtu.

Pokud v následujícím účetním období nedojde k žádným legislativním změnám, nemusí účetní jednotka vytvářet nový účtový rozvrh. V takovém případě postupuje v daném roce dle účtového rozvrhu platného pro předchozí účetní období.

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí vyhláška,
- České účetní standardy,
- zákon o daních z příjmů (Kovalíková, 2015).

2.2.6. Směrnice „Opravné položky“

Opravné položky představují snížení hodnoty majetku nebo pohledávek, které na rozdíl od odpisů není trvalé. Takovéto snížení hodnoty zjistí účetní jednotka na základě provedené inventarizace. Prostřednictvím opravných položek dochází v účetních jednotkách k respektování zásady opatrnosti. Opravné položky jsou stejně jako oprávký zachyceny v rozvaze v aktivech, a to ve sloupci korekce (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

Úhrada nákladů, ke kterým jsou opravné položky tvořeny, musí být vždy přednostně provedena z vytvořených opravných položek. Tvorbu opravných položek zaúčtuje účetní jednotka na vrub příslušného nákladového účtu. Ke zrušení opravných položek dochází v okamžiku, ve kterém pominuly důvody vedoucí k tvorbě těchto opravných položek (Kovalíková, 2015).

Opravné položky dělíme z hlediska jejich daňové uznatelnosti na zákonné opravné položky a účetní opravné položky.

a) Zákonné opravné položky

Při vymezení opravných položek, jejichž tvorbu lze uznat jako výdaj či náklad prokazatelně vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vycházíme ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Takovéto opravné položky pak nazýváme zákonné opravné položky. Jedná se o opravné položky k pohledávkám, které naplňují následující znaky:

- jsou nepromlčené,
- jsou zaúčtovány dle zákona o účetnictví,
- jsou vytvořené k rozvahové hodnotě,
- byly při vzniku zaúčtovány do výnosů a zdaněny daní z příjmů (není-li zákonem o rezervách stanoveno jinak),
- jsou splatné po 31. 12. 1994.

Rozvahovou hodnotou pohledávky je jmenovitá hodnota pohledávky nebo její pořizovací cena. Pokud byla pohledávka nabytá postoupením, lze k její rozvahové hodnotě tvořit opravnou položku za předpokladu, že pořizovací cena této pohledávky byla zaplacená.

Nestanoví-li zákon o rezervách jinak, *opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek (§ 2 odst. 2 zákona o rezervách).*

Tvorba opravných položek může být uplatněna jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze za předpokladu, že je zaúčtována dle zákona o účetnictví nebo zachycena v daňové evidenci. Zůstatky opravných položek zjištěné na konci období, za které se podává daňové přiznání, převádíme do dalšího období (zákon o rezervách).

b) Účetní opravné položky

Účetní opravné položky představují pro účetní jednotku náklad, který nelze zahrnout do základu daně z příjmů. Jejich tvorba je však pro zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, což je povinnost všech účetních jednotek stanovena zákonem o účetnictví, nezbytná. Ve směrnici účetní jednotka stanoví, k jakému majetku účetní opravné položky vytváří. Dle Kovalíkové (2015) se jedná o:

- **zásoby**, je-li účetní hodnota zásob zjištěná při inventarizaci nižší, než jejich prodejní cena snížená o náklady související s prodejem,
- **dlouhodobý majetek**, pokud je na základě provedené inventarizace zjištěno, že je užitná hodnota tohoto majetku výrazně nižší, než je jeho hodnota evidovaná v účetnictví,

- **pohledávky**, pokud se nejedná o pohledávky, ke kterým lze tvořit zákonné opravné položky v souladu se zákonem o rezervách a
- **krátkodobý finanční majetek**, u kterého bylo zaznamenáno snížení tržní hodnoty.

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- zákon o rezervách,
- zákon o daních z příjmů,
- prováděcí vyhláška,
- České účetní standardy,
- insolvenční zákon,
- zákon o rozhodčím řízení a výkonu rozhodčích nálezů (Kovalíková, 2015).

2.2.7. Směrnice „Rezervy“

Rezervy představují dlouhodobý zdroj, který účetní jednotky tvoří po předem stanovenou dobu se záměrem rovnoměrně rozložit jednorázový náklad očekávaný v budoucnu. Smysl tohoto rozložení spočívá ve zmírnění dopadu tohoto jednorázového nákladu na budoucí výsledek hospodaření. Při zahájení tvorby rezervy je znám její účel. Výše a doba použití rezervy nebývá přesně známa a je účetními jednotkami odhadována. Při tvorbě rezerv jsou účetní jednotky povinny dodržovat určité podmínky a musí jejich vznik patřičně odůvodnit (KOLEKTIV AUTORŮ, 2013).

K evidenci vytvořených rezerv používá účetní jednotka inventární karty rezerv. V účetnictví jsou rezervy zaúčtovány na základě interních účetních dokladů následujícím způsobem: tvorba rezervy se zaúčtuje na vrub příslušného nákladového účtu skupiny 55, čerpání rezervy je zaúčtováno ve prospěch příslušného nákladového účtu skupiny 55.

Peněžní prostředky ve výši odpovídající vytvořené rezervy je účetní jednotka povinna uložit na samostatný vázaný účet v bance členského státu Evropské unie, který je určen výhradně pro tyto účely, a to nejpozději do data určeného pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Pokud účetní jednotka tento termín nedodrží, rezerva se zruší. Peníze uložené na vázaném účtu nesmí dále účetní jednotka vynaložit k financování jiného záměru, než na který byla rezerva tvořena.

Úhrada nákladů, ke kterým jsou rezervy tvořeny, musí být vždy přednostně provedena z vytvořených rezerv. Ke zrušení rezerv dochází v okamžiku, ve kterém pominuly důvody

vedoucí k jejich tvorbě. Rezervy nesmí vykazovat aktivní zůstatek a nelze je používat pro účely úprav výše hodnoty aktiv.

Rezervy můžeme dělit na:

- a) **rezervy s účelovým určením**, tvořené k majetku, u kterého je s velkou pravděpodobností předpokládáno, že v budoucnu vyvolá vznik výdajů, např. zákonná rezerva na opravy hmotného majetku,
- b) **rezervy s obecným určením**, tvořené v souvislosti se skutečnostmi, u kterých je s velkou pravděpodobností předpokládáno, že v budoucnu vyvolají vznik výdajů nebo pokles výnosů, např. rezerva na ztráty z podnikání (Kovalíková, 2015).

Dále lze rezervy členit na rezervy zákonné a rezervy ostatní.

a) **Zákonné rezervy**

Zákonnými rezervami rozumíme rezervy, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a které tvoří účetní jednotka v souladu se zákonem o rezervách. Zaúčtování takto uplatněných rezerv musí být vždy provedeno na základě zákona o účetnictví. Nejčastěji tvořenou zákonnou rezervou je rezerva na opravy hmotného majetku (Kovalíková, 2015).

Rezervu na opravy hmotného majetku je možné tvořit v případě, že:

- doba odpisování daného majetku je 5 a více let (viz zákon o daních z příjmů),
- nejedná se o majetek určený k likvidaci,
- nejedná se o pravidelné, každoročně se opakující opravy nebo opravy prováděné v souvislosti se škodou nebo jinou mimořádnou událostí,
- účetní jednotka disponuje vlastnickým právem k tomuto majetku nebo je k jeho opravám smluvně zavázána.

Opravou není pro účely zákona o rezervách technické zhodnocení.

Rezerva na opravy hmotného majetku je tvořena minimálně na dvě zdaňovací období a maximálně:

- na tři zdaňovací období u hmotného majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny dle zákona o daních z příjmů,
- na šest zdaňovacích období u hmotného majetku zařazeného do 3. odpisové skupiny dle zákona o daních z příjmů,

- na osm zdaňovacích obdobích u hmotného majetku zatříděného do 4. odpisové skupiny dle zákona o daních z příjmů,
- na deset zdaňovacích obdobích u hmotného majetku zatříděného do 5. a 6. odpisové skupiny dle zákona o daních z příjmů (zákon o rezervách).

Při odhadu výše rezervy na opravu hmotného majetku se vychází z ceny opravy tohoto majetku bez daně z přidané hodnoty. Tvorba rezervy je podložena rozpočtem nákladů na danou opravu, kterou zpracuje osoba odpovědná za tvorbu rezervy, příp. odborná firma. Účetní jednotka stanoví počet zdaňovacích období, po který bude zákonnou rezervu vytvářet a určí termín, ve kterém bude oprava zahájena (Kovalíková, 2015). Pro účely zákona o rezervách je zahájením opravy *termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy (§ 7 odst. 6 zákona o rezervách).*

Mezi další zákonné rezervy řadíme:

- bankovní rezervu,
- rezervu v pojišťovnictví,
- rezervu na pěstební činnost,
- rezervu na odbahnění rybníka,
- rezervu na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- rezervu na vypořádání důlních škod a
- rezervu na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů⁵ (zákon o rezervách).

b) Ostatní rezervy

Ostatními rezervami rozumíme rezervy, které nelze uznat za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Tyto rezervy tvoří účetní jednotky dle svého vlastního uvážení.

Výčet ostatních rezerv, které se účetní jednotka rozhodne vytvářet, uvede ve směrnici. Kovalíková (2015) ve své publikaci uvádí rezervy tvořené na záruční opravy, rezervy na rizika nebo ztráty z podnikání, rezervy na odškodnění, rezervy na restrukturalizace a rezervy na daň z příjmů.

⁵ Jedná se o nový typ zákonné rezervy zavedený od 1. 1. 2016.

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákon o účetnictví,
- zákon o rezervách,
- zákon o daních z příjmů,
- prováděcí vyhláška,
- České účetní standardy (Kovalíková, 2015).

2.2.8. Směrnice „Poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců“

Zákoník práce stanovuje povinnost zaměstnavatele umožnit zaměstnancům (vyjma zaměstnanců vyslaných na pracovní cestu) stravování. Dále je v tomto zákoně uvedeno, že se zaměstnancům na základě dohody v kolektivní smlouvě či stanovení ve vnitřním předpisu (např. směrnici) poskytuje stravování. V takové směrnici pak účetní jednotka vymezí zejména podmínky a postup při poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců včetně jeho výše a formy.

Z daňového pohledu lze příspěvek zaměstnavatele na stravování zaměstnanců uznat jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jestliže výše tohoto příspěvku dosahuje až 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, ne však více než 70 % stravného pro zaměstnance vymezené v § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů při pracovní cestě, která trvá 5 až 12 hodin⁶. Další podmínkou je alespoň tříhodinová přítomnost zaměstnance během této směny. Tomuto zaměstnanci však nesmí během směny vzniknout nárok na stravné dle zákoníku práce. Jako daňový výdaj (náklad) lze uplatnit i příspěvek na stravování na další jedno jídlo pro zaměstnance, jehož směna včetně povinné přestávky v práci trvá déle než 11 hodin (zákon o daních z příjmů).

Na základě dohody v kolektivní smlouvě či stanovení ve vnitřním předpisu je také možné poskytovat cenově zvýhodněné stravování:

- *bývalým zaměstnancům zaměstnavatele, kteří u něj pracovali do odchodu do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně,*
- *zaměstnancům po dobu čerpání jejich dovolené,*
- *zaměstnancům po dobu jejich dočasné pracovní neschopnosti (§ 236 odst. 3 zákoníku práce).*

⁶ Výše stravného je vymezena příslušnou vyhláškou. Pro rok 2017 se jedná o vyhlášku č. 440/2016 Sb.

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákoník práce,
- zákon o daních z příjmů,
- České účetní standardy (Kovalíková, 2015).

2.2.9. Směrnice „Poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách“

Problematicku cestovních náhrad upravují určitá ustanovení zákoníku práce. V některých případech, především pokud jsou tyto náhrady značně velkou nákladovou položkou, je vhodné, aby účetní jednotka vytvořila příslušný vlastní vnitřní předpis, ve kterém bude tato oblast konkrétněji vymezena. Obsahem vytvořené směrnice by pak měla být zejména úprava poskytování cestovních náhrad při tuzemských pracovních cestách, poskytování cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách a vyúčtování pracovních cest (Schiffer, 2010).

Zákoník práce ukládá zaměstnavateli povinnost poskytnout svým zaměstnancům náhrady výdajů za skutečnosti související s výkonem práce, neuvede-li tento zákon jinak. Cestovní náhrady pak zaměstnavatel vyplácí zaměstnanci za cestovní výdaje, které má zaměstnanec v souvislosti s:

- pracovní cestou (dle § 42 zákoníku práce),
- cestou mimo pracoviště,
- mimořádnou cestou v souvislosti s vykonávanou prací mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
- přeložením (dle § 43 zákoníku práce),
- dočasným přidělením (dle § 43a zákoníku práce),
- přijetím do zaměstnání v pracovním poměru nebo
- výkonem práce v zahraničí.

Zaměstnavatel předem stanoví v písemné formě podmínky ovlivňující poskytování a výši cestovních náhrad. Dle zákoníku práce však tato písemná podoba není vyžadována, pokud na sepsaných podmínkách zaměstnanec netrvá a není-li jeho právo na tyto cestovní náhrady včetně jejich výše nezpochybnitelné.

V případě zaměstnance, který pracuje na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, se cestovní náhrady poskytují na základě sjednání tohoto práva a sjednání pravidelného pracoviště. V případě, že zaměstnanec koná práci sjednanou v dohodě o provedení práce mimo

obec svého bydliště, není třeba pro poskytnutí cestovní náhrady výše stanovenou podmínku sjednání pravidelného pracoviště dodržet.

Rozlišujeme následující druhy cestovních náhrad:

- a) náhrada jízdních výdajů,
- b) náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- c) náhrada výdajů za ubytování,
- d) náhrada zvýšených stravovacích výdajů (dále jen „stravné“),
- e) náhrada nutných vedlejších výdajů,
- f) náhrada stravovacích výdajů v cizí měně (dále jen „zahraniční stravné“).

V souvislosti se zahraniční pracovní cestou je možné poskytnout zaměstnanci ze strany zaměstnavatele i další cestovní náhrady a kapesné až do výše 40 % zahraničního stravného poskytnutého zaměstnanci dle § 170 odst. 3 a § 179 odst. 1 a 2 zákoníku práce.

a) Náhrada jízdních výdajů

Výše náhrady jízdních výdajů zaměstnance se liší v závislosti na použitém druhu dopravního prostředku. Konkrétněji je tato výše vymezena v tab. 2.9.

Tab. 2.9 Náhrada jízdních výdajů

Druh použitého dopravního prostředku	Výše poskytnuté náhrady
určený hromadný dopravní prostředek dálkové dopravy a taxislužby	v prokázané výši
jiný než určený hromadný dálkový dopravní prostředek, včetně silničního motorového vozidla, použitý se souhlasem zaměstnavatele (vyjma vozidla, který zaměstnanci poskytne zaměstnavatel)	ve výši ceny jízdného za daný hromadný dopravní prostředek
silniční motorové vozidlo použité na žádost zaměstnavatele (vyjma vozidla, který zaměstnanci poskytne zaměstnavatel)	základní náhrada za každý jeden kilometr jízdy a náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu

Zdroj: § 157 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Sazba základní náhrady za jeden kilometr jízdy je stanovena v minimální výši:

- 1,10 Kč u jednostopých vozidel,
- 3,90 Kč u osobních silničních motorových vozidel (při použití přívěsu k tomuto vozidlu se sazba základní náhrady za jeden kilometr jízdy zvýší nejméně o 15 %) a
- 7,80 Kč u nákladních automobilů, autobusů nebo traktorů.

Náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu se stanoví jako součin množství spotřebované pohonné hmoty a její ceny, kterou zaměstnanec prokáže na základě dokladu o nákupu. Takovýto doklad musí mít zřejmou souvislost s pracovní cestou. Pokud nelze cenu tímto způsobem prokázat, použije se průměrná cena stanovená předpisem vydaným dle § 189 zákoníku práce⁷. Spotřebu pohonné hmoty se vypočte na základě údajů o spotřebě v technickém průkazu příslušného použitého vozidla, který je zaměstnanec povinen předložit. Pokud není spotřeba pohonné hmoty v technickém průkazu uvedena, lze náhradu za pohonné hmoty poskytnout pouze v případě, že zaměstnanec prokáže spotřebu pohonné hmoty na základě technického průkazu vozidla totožného typu a totožného objemu válců.

V případě použití dopravního prostředku místní hromadné dopravy v souvislosti s pracovní cestou v obci sjednaného místa výkonu práce nemusí zaměstnanec výši jízdních výdajů prokazovat. Poskytnutá náhrada bude v tomto případě stanovena ve výši ceny jízdného platného v období pracovní cesty. Je-li však ze strany zaměstnavatele zajištěna doprava místní hromadnou dopravou aniž by na ni zaměstnanec finančně přispěl, není zaměstnanci náhrada poskytnuta.

Při zahraniční pracovní cestě přísluší zaměstnanci náhrada jízdních výdajů ve stejné výši a za podmínek stanovených v § 157 až 160 zákoníku práce *s tím, že náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu v cizí měně a doložené ceně je povinen uhradit pouze za kilometry ujeté mimo území České republiky. Nemá-li z vážných důvodů zaměstnanec doklad o nákupu pohonné hmoty mimo území České republiky, může mu zaměstnavatel poskytnout náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu v cizí měně i na základě jeho prohlášení o skutečně vynaložené ceně pohonné hmoty a důvodech jejího nedoložení (§ 167 zákoníku práce).*

⁷ Pro rok 2017 se jedná o cenu 29,50 Kč u benzínu automobilového 95 oktanů, 32,50 Kč u benzínu automobilového 98 oktanů a 28,60 Kč u motorové nafty (Vyhláška č. 440/2016 Sb.).

b) Náhrada výdajů za ubytování

Náhrada výdajů za ubytování v souvislosti s pracovní cestou je zaměstnanci poskytnuta v prokázané výši vyjma ubytování po dobu návštěvy člena rodiny, kdy je náhrada poskytnuta pouze za předpokladu, že ho zaměstnanec musel vzhledem k podmínkám pracovní cesty či ubytovacích služeb zachovat.

c) Stravné

Zaměstnanec má v souvislosti s pracovní cestou nárok na stravné, a to za každý kalendářní den v minimální výši stanovené příslušnými vyhláškami⁸.

Pokud bylo zaměstnanci během tuzemské pracovní cesty bezplatně poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, má zaměstnanec nárok na stravné krácené za každé takové bezplatné jídlo až o hodnotu:

- 70 % stravného, pokud pracovní cesta trvá v rozmezí 5 až 12 hodin,
- 35 % stravného, pokud pracovní cesta trvá déle než 12 hodin, ne však více než 18 hodin,
- 25 % stravného, pokud pracovní cesta trvá déle než 18 hodin.

Pokud bylo zaměstnanci výše stanovené jídlo bezplatně poskytnuto během zahraniční pracovní cesty, má zaměstnanec nárok na zahraniční stravné ve výši základní sazby stanovené dle § 170 odst. 2 zákoníku práce krácené za každé takové bezplatné jídlo až o hodnotu:

- 70 % zahraničního stravného, jedná-li se o zahraniční stravné ve výši jedné třetiny základní sazby,
- 35 % zahraničního stravného, jedná-li se o zahraniční stravné ve výši dvou třetin základní sazby,
- 25 % zahraničního stravného, jedná-li se o zahraniční stravné ve výši základní sazby.

Stravné se neposkytuje za dobu návštěvy zaměstnance u člena rodiny nebo dohodnutého přerušení pracovní cesty ze strany zaměstnance.

⁸ Pro rok 2017 se jedná o vyhlášku č. 440/2016 Sb.

d) Náhrada nutných vedlejších výdajů

Náhrada nutných vedlejších výdajů v souvislosti s pracovní cestou se zaměstnanci poskytne v prokázané výši. V případě, že nelze tuto výši prokázat, je náhrada poskytnuta ve výši obvyklé ceny věcí a služeb v době a místě konání pracovní cesty.

e) Záloha na cestovní náhrady a její vyúčtování

Dle zákoníku práce je povinností zaměstnavatele poskytnout zaměstnanci zálohu na cestovní náhradu. Záloha nemusí být poskytnuta v případě, že se tak zaměstnavatel se zaměstnancem dohodl. Zaměstnanec je povinen, pokud se se zaměstnavatelem nedohodne na jiné době, předložit zaměstnavateli doklady k vyúčtování cestovních náhrad do 10 pracovních dnů po ukončení skutečnosti, na jejíž základě mu právo na cestovní náhradu vzniklo, a vrátit nevyúčtovanou zálohu. Obdobně je povinností zaměstnavatele, není-li se zaměstnancem dohodnuta jiná doba, vyúčtovat a vyplatit zaměstnanci cestovní náhrady do 10 pracovních dnů ode dne předložení příslušných dokladů (zákoník práce).

Požaduje-li se pro poskytnutí cestovních náhrad prokázání příslušných výdajů, a zaměstnanec je neprokáže, může mu zaměstnavatel poskytnout tuto náhradu v jím uznané výši, která odpovídá určeným podmínkám, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 185 zákoníku práce).

Při tvorbě této směrnice čerpáme z následujících právních předpisů:

- zákoník práce,
- zákon o daních z příjmů,
- občanský zákoník,
- vyhlášky Ministerstva financí (Kovalíková, 2015).

2.3. Rozhodnutí

Rozhodnutím rozumíme individuální řídicí akt vydávaný oprávněným vedoucím pracovníkem účetní jednotky, jehož působnost je omezena okruhem podřízených útvarů a zaměstnanců. Využívá se zejména ke jmenování pracovníků do funkcí nebo k jejich odvolání a dále pro různá opatření s charakterem zřizovacích listin. Těmi jsou například zřízení, rozdělení, sloučení či zrušení útvarů v účetní jednotce. Dále mohou být v rozhodnutí vymezeny konkrétní úkoly, které bezprostředně souvisí s předmětem rozhodnutí (Svobodová, 2005).

Jelikož někteří autoři, např. Hruška (2005) nebo Kovalíková (2015), ztotožňují pojem rozhodnutí s pojmem směrnice, je jeho význam, tvorba, obsah i legislativní úprava totožná se směrnicemi, o kterých pojednávala kapitola 2.

3. Charakteristika obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.

Obchodní společnost MG Odra Gas, spol. s r.o. (dále jen „MGO“) se zabývá především výrobou technických, medicínálních a potravinářských plynů. Plyny dále dodává svým společníkům nebo jejich místním zástupcům a dalším vybraným odběratelům působících v metalurgické sféře, důlním a chemickém průmyslu, elektrotechnice, potravinářství, zdravotnictví, bezpečnosti a ekologii. Součástí služeb, které podnik poskytuje, je také servis a údržba technického vybavení pro přepravu a skladování dodávaných plynů.

Vlastníkem této obchodní společnosti je skupina MESSER Group GmbH, nadnárodní podnikatelské uskupení se sídlem v Sulzbachu, Německo, a také společnost ArcelorMittal Ostrava, a.s. Česká republika. K dlouhodobým obchodním partnerům MGO patří mimo jiné průmyslové podniky Biocel Paskov a.s. a Green Gas DPB a.s., který odebírá potrubní dusík a zajišťuje jeho distribuci dolům OKD a.s. Smluvním odběratelem plynů plněných do tlakových lahví, autocisteren a jiných přepravních nádob je také sesterská společnost Messer Technogas s.r.o., zástupce akcionáře Messer Group GmbH v České Republice (webové stránky MGO).

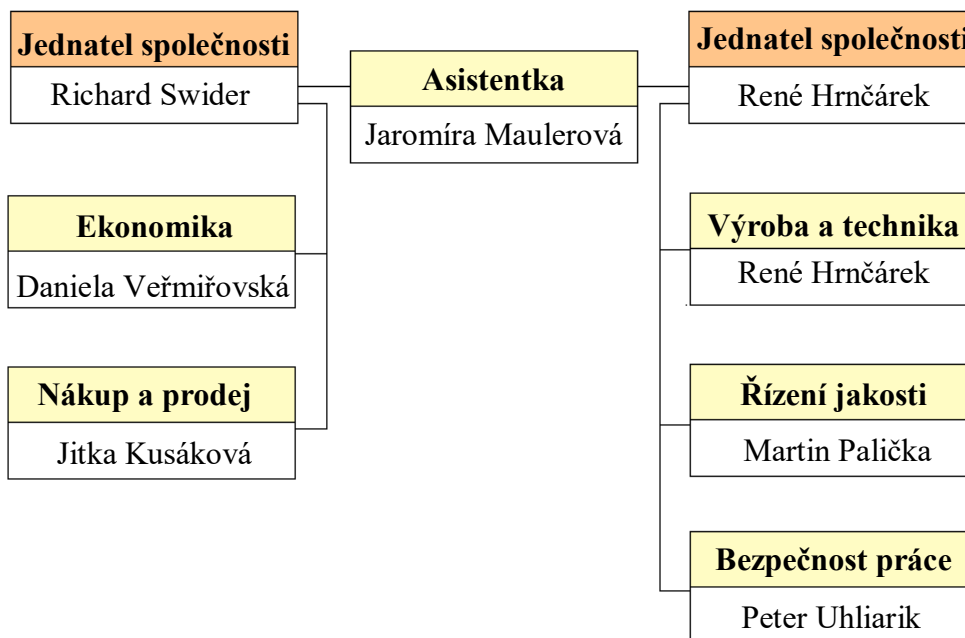
3.1. Základní informace o obchodní společnosti

Mezi základní informace o obchodní společnosti MGO uvedené v obchodním rejstříku patří:

Obchodní firma:	MG Odra Gas, spol. s r.o.
Sídlo:	Na Popinci 1088, 739 32 Vratimov
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
IČ:	46577220
Zápis společnosti v OR:	Krajský soud v Ostravě, oddíl C, vložka 3317
Datum zápisu do OR:	1. května 1992
Základní kapitál:	400 000 000,- Kč
Jednatelé:	Ing. René Hrnčárek Ing. Richard Swider
Dozorčí rada: Předseda:	JUDr. Vojtěch Trapl
Člen:	Aditya Nath Sen
Člen:	Dipl. Ing. Hubert Westermann

Vedení obchodní společnosti MGO včetně jednotlivých útvarů přiřazených daným vedoucím pracovníkům zobrazuje obr. 3.1.

Obr. 3.1 Vedení obchodní společnosti MGO



Zdroj: webové stránky MGO, vlastní úprava

3.2. Předmět podnikání

Dle informací uvedených v obchodním rejstříku je hlavním předmětem podnikání obchodní společnosti MGO:

- montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny,
- montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny,
- výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických směsí,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona (Výpis z obchodního rejstříku MG Odra Gas, spol. s r.o.).

3.3. Vyráběné a dodávané plyny a jejich využití

Mezi plyny, které MGO vyrábí, patří kyslík, dusík, argon a acetylén. Dále společnost dodává svým odběratelům také oxid uhličitý a vodík. Veškeré tyto plyny se získávají zejména dělením vzduchu a mají velmi vysokou čistotu. Jejich využití je popsáno v následujícím textu.

Medicínální kyslík je obecně využíván pro podporu dýchání v případě poruchy dýchacího systému nebo při dechové nedostatečnosti. Dále se kyslík používá při úpravě pitné

vody, zpracování kovů a skla a společně s oxidem uhličitým a dusíkem je základním plynem používaným pro ochranné atmosféry v potravinářství.

Využití kapalného dusíku pro medicínské účely nacházíme při skladování biologických materiálů, jako je například krev nebo spermie. V kožním lékařství najdeme uplatnění velmi nízké teploty kapalného dusíku při likvidaci nežádoucích útvarů na kůži (např. bradavic) a rakovinotvorných nádorů. Jak již bylo zmíněno, dusík je také používán v potravinářství, kde mimo jiné slouží také k rychlému zmrazování potravin.

Argon je jedním ze základních plynů pro plnění žárovek. Rovněž je užíván při výrobě oceli a v kombinaci s dusíkem pro nafukování airbagů. Směs na bázi 52 % dusíku, 40 % argonu a 8 % oxidu uhličitého je používána jako náplň hasicích přístrojů.

Jako univerzální hořlavý plyn vhodný zejména pro veškeré postupy autogenní techniky, jako je např. sváření nebo pájení pomocí plamene, je používán acetylén.

Vodík se využívá v metalurgickém průmyslu např. při výrobě barevných kovů. V potravinářství je pak důležitou součástí výrobního procesu výroby ztužených jedlých tuků z rostlinných olejů.

Medicínální oxid uhličitý se díky své dostupnosti a dobré rozpustnosti v krvi nejvíce uplatňuje při laparoskopii⁹. Je dále hojně využíván v pivovarnictví a při výrobě stolních vod a sycených nápojů (webové stránky České asociace technických plynů).

3.4. Střediska obchodní společnosti

Obchodní společnost MGO je v současnosti členěna na následující střediska:

- středisko správy společnosti,
- kyslíkový aparát, kde probíhá výroba plynů a kde je dále uskutečňována doprava technických plynů potrubím,
- plnárna technických plynů, kde dochází k plnění plynů do ocelových lahví,
- acetylénová stanice, ve které je zajišťována výroba acetylénu, doprava acetylénu potrubím a jeho plnění do ocelových lahví,
- membránové zařízení bez trvalé obsluhy, kde probíhá výroba plynného dusíku pro společnost Green Gas DPB, a. s.,

⁹ Metoda používaná v gynekologii a při chirurgických výkonech v břišní dutině.

- středisko strojní údržby a
- opravena tlakových láhví.

Veškerá tato střediska vyjma acetylenové stanice, která se nachází v areálu ArcelorMittal Ostrava a.s., jsou umístěna v Areálu Vratimov (webové stránky MGO).

Společnost MGO tvoří na opravu dlouhodobého hmotného majetku – kyslíkového aparátu (viz obr. 3.2) zákonnou rezervu dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Obr. 3.2 Kyslíkový aparát MGO



Zdroj: webové stránky MGO, dostupné z: http://www.mgog.cz/cz_strediska.htm

3.5. Messer Group GmbH a ArcelorMittal Ostrava, a.s.

Jak již bylo zmíněno, vlastníky MGO je skupina MESSER Group GmbH (dále jen „MESSER Group“) a společnost ArcelorMittal Ostrava, a.s. (dále jen „AMO“), jejichž obchodní podíl na MGO činí 70 % a 30 %. Společnost MGO je jako ovládaná osoba výrobním závodem MESSER Group a AMO (Výroční zpráva MG Odra Gas, spol. s r.o. 2015).

Ultimátními vlastníky společnosti MESSER Group je 6 členů rodiny Messer, kteří vlastní 73 % akcií společností MESSER Group a Messer Eutectic Castolin Group. Zbýlými 27 % akcií disponuje Nadace Adolfa Messera, v jejímž názvu je zmíněno jméno muže, který podnik ve svých dvaceti letech v roce 1898 založil. Dne 1. 8. 2007 byla vydána kniha s názvem 100 Procent Messer autora Jörga Lescenzskiho, ve které je podrobně popsána historie tohoto rodinného podniku. V současné době zaujímá skupina Messer přední místo na trhu s

technickými plyny a působí především v Evropě a v Číně (webové stránky Messer Technogas s.r.o.). MGO aktivně využívá komplexní podporu tohoto zahraničního podniku a také jeho know-how.

Největším odběratelem MGO je společnost AMO, které je dodávána podstatná část vyráběných technických plynů, a to kontinuálně potrubím (webové stránky MGO). Dle informací uvedených v obchodním rejstříku vznikla tato obchodní společnost dne 22. 1. 1992 a je zapsána u Krajského soudu v Ostravě. Předmětem podnikání je zejména výroba a hutní zpracování oceli. V současnosti je AMO největším výrobcem oceli a jedním z největších zaměstnavatelů a plátců daní v České Republice. Jejím vlastníkem je společnost ArcelorMittal S. A. se sídlem 24-26, Boulevard d'Avranches, L-1160, Lucemburk, Lucemburské Velkovévodství (webové stránky AMO).

Loga obchodních společností MESSER Group a AMO zobrazuje obr. 3.3.

Obr. 3.3 Loga MESSER Group a AMO



Zdroj: webové stránky MGO, dostupné z: <http://www.mgog.cz/default.htm>

Kombinaci loga MESSER Group a loga AMO využívá obchodní společnost MGO ve svém logu společně s nápisem „MG Odra Gas“ v modrém poli. Logo MGO zobrazuje obr. 3.4.

Obr. 3.4 Logo obchodní společnosti MGO



Zdroj: webové stránky FENIX INTERNATIONAL, dostupné z: <http://www.fenix-international.cz/reference/mg-odra-gas-spol-s-r-o.html>

3.6. Podnikání s odpovědným přístupem

Vedení společnosti si je vědomo odpovědnosti a možných rizik, které mají souvislost s hlavním předmětem podnikání MGO. Proto má podnik především k oblasti životního prostředí a bezpečnosti práce vzhledem ke svým aktivitám odpovědný přístup.

3.6.1. Péče o životní prostředí a bezpečnost práce

Ochrana životního prostředí a bezpečnost práce je jednou z největších priorit vedení společnosti MGO. Na jejím základě má podnik pro tuto oblast sestaveny následující cíle:

- trvalá shoda s legislativními požadavky pro oblast péče o životní prostředí a bezpečnost práce,
- přezkoumání ekologicky odpovědného přístupu dodavatelů s cílem odebírat suroviny, energie a služby v kvalitě a způsobem vytvářejícím již na vstupu do MGO předpoklad pro trvalé dosahování cílů v oblasti péče o životní prostředí a bezpečnost,
- postupná optimalizace spotřeb energií a surovin, řízení skladového hospodářství a nakládání s odpady,
- pravidelné školení zaměstnanců se zaměřením na životní prostředí a bezpečnost.

Svůj odpovědný přístup v oblasti péče o životní prostředí a bezpečnost práce potvrdila společnost MGO zavedením a používáním systému environmentálního managementu dle normy ISO 14001, na jehož základě byl společnosti v říjnu roku 2001 udělen certifikát pro oblast ekologického řízení. Tato skutečnost je pro obchodní partnery MGO potvrzením vysoké úrovně řízení vnitřních procesů. Zároveň je také garancí dodávání vyrobených plynů a poskytování služeb v nejvyšší kvalitě.

Dodržováním všech zásad, pravidel a zákonných požadavků v oblastech bezpečnosti práce, požární ochrany a ochrany životního prostředí se v MGO snaží dosahovat takové úrovně bezpečnosti, při které nedochází k ohrožení životního prostředí, majetku, zdraví a života zaměstnanců a obyvatel žijících v okolí. Dle zákona č. 224/2015 Sb., o prevenci závažných havárií, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZPZH") nakládá společnost při své podnikatelské činnosti s nebezpečnými chemickými látkami v množství, které je označováno jako nadlimitní. Pro provoz kyslíkového aparátu a acetylenové stanice byl tedy na základě požadavku tohoto zákona zpracován program prevence závažných havárií těchto středisek.

Pro aktivní uplatňování ZPZH jsou v MGO využívána technická, režimová a fyzická opatření ochrany objektů společnosti. K opatřením technickým patří mimo jiné přístupový systém, který slouží k registraci osob vstupujících do areálu MGO. Dále společnost využívá kamerový systém, díky kterému je možné sledovat prostor areálu společnosti včetně určitých technologických zařízení. Osobní údaje získané z tohoto kamerového systému nebo přímo od subjektů údajů, kterými jsou podle zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů zaměstnanci, zákazníci, dodavatelé nebo osoby s jiným vztahem ke společnosti, nejsou ze strany MGO dále předávány dalším příjemcům.

3.6.2. Systém jakosti

Kromě systému environmentálního managementu dle ISO 14001 (viz kapitola 3.6.1) je ve společnosti také používán systém jakosti podle normy ISO 9001. Důvodem zavedení tohoto systému ve společnosti MGO je snaha o trvalé rozvíjení a zlepšování systému jakosti na všech úrovních, rozpoznání a uspokojování požadavků svých zákazníků a zvyšování jejich spokojenosti.

3.6.3. Responsible Care® – odpovědné podnikání v chemii

MGO je zapojena do programu Responsible Care®, celosvětové a dobrovolné iniciativy chemického průmyslu. Jedná se o přijatou etickou normu a závazek, jehož cílem je vytváření důvěry v průmyslové odvětví. Záměrem této iniciativy je podpora udržitelného rozvoje chemického průmyslu, a to zvyšováním bezpečnosti provozovaných zařízení, přepravy výrobků, zlepšováním ochrany zdraví lidí a životního prostředí.

Držitelem osvědčení Responsible Care® uděleného Svazem chemického průmyslu České republiky je MGO od roku 2002. Právo užívat logo Responsible Care® (viz obr. 3.5) má také sesterská společnost Messer Technogas s.r.o. (webové stránky MGO).

Obr. 3.5 Logo Responsible Care®



Zdroj: webové stránky SCHP ČR. Dostupné z: www.schp.cz

3.7. Výsledky hospodaření

Výsledek hospodaření obchodní společnosti MGO se skládá z výsledků z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Součet provozního a finančního výsledku hospodaření, označovaný také jako výsledek za běžnou činnost, je dále zdaňován daní z příjmů. Zdaněný výsledek hospodaření za běžnou činnost společně s taktéž zdaněným výsledkem hospodaření z mimořádné činnosti pak tvoří výsledek hospodaření za účetní období. Tím může být disponibilní zisk nebo ztráta.

Mimořádného výsledku hospodaření dosáhla obchodní společnost MGO v letech 1996–2003 a poté v roce 2007.

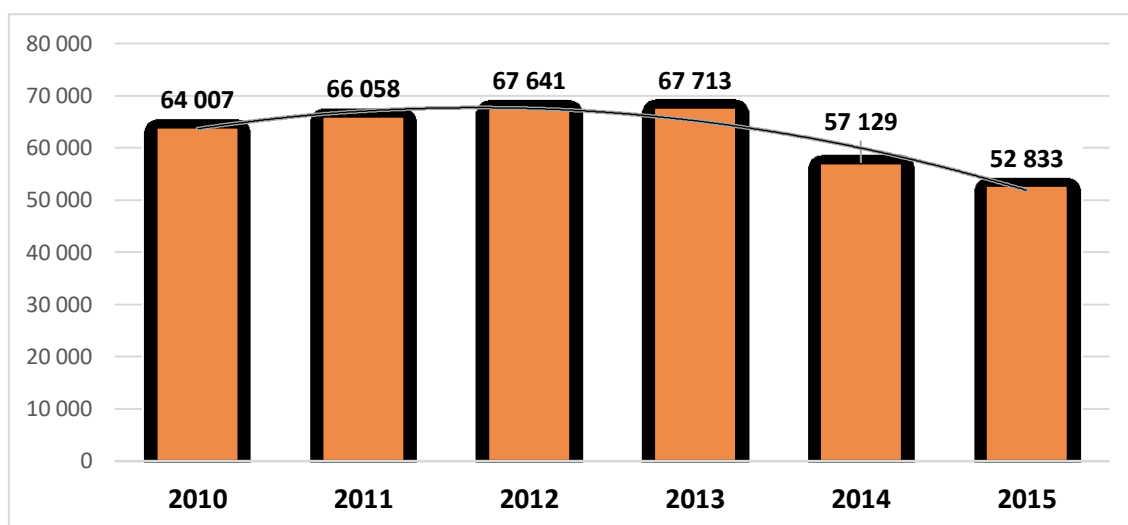
Mimořádné výsledky hospodaření v 90. letech vznikly především v souvislosti s náhradami škod od pojišťoven. V roce 2000 vznikly MGO mimořádné výnosy v celkové výši 395 tis. Kč. Jednalo se o zúčtování budoucích příjmů z titulu náhrady škody, kterou MGO uplatňovala za zničenou reklamní tabuli, a předpokládané výše pojistného plnění od pojišťovny v souvislosti s doplatky mezd pracovníků v důsledku pracovního úrazu.

Důvodem vzniku mimořádných nákladů v roce 2007, které činily celkem 39 163 tis. Kč., bylo vypsání dvou dobropisů, a to jednoho na Mittal Steel Ostrava, a.s. (nyní AMO), a druhého sesterské společnosti Messer Technogas s.r.o. Oba dobropisy byly vypsány v souladu s nově uzavřenými dlouhodobými smlouvami jako vyrovnání za prodej v roce 2006.

Na základě změny zákona o účetnictví proběhla také novela prováděcí vyhlášky, která mimo jiné upravuje strukturu účetních výkazů. Jednou ze změn, kterou tato novelizace přinesla, je zrušení mimořádného výsledku hospodaření. Od 1. 1. 2016 se tedy ve výkazu zisku a ztráty obchodní společnosti MGO bude objevovat už pouze výsledek hospodaření z provozní a finanční činnosti.

K 31. 12. 2015 vykázala obchodní společnost MGO výsledek hospodaření ve výši 52 833 tis. Kč (Výroční zpráva MG Odra Gas, spol. s r.o. 2015). Srovnání výsledků hospodaření v letech 2010-2015 zobrazuje graf č. 3.1.

Graf 3.1 Výsledky hospodaření MGO v letech 2010-2015 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování dle jednotlivých výročních zpráv MGO za rok 2010-2015

Z grafu je patrné, že společnost dosáhla v roce 2014 oproti předcházejícím rokům nižšího výsledku hospodaření, a to oproti roku 2013 o více než 10,5 milionů Kč. Vliv na tento pokles měla především změna dlouhodobých smluv s AMO a sesterskou obchodní společností Messer Technogas s.r.o. Dalším vlivem bylo také přerušení dodávek plynů do AMO na období přibližně čtyř týdnů. Toto přerušení souviselo s plánovanou odstávkou provozu kyslíkárny z důvodu pravidelné údržby (Výroční zpráva MG Odra Gas, spol. s r.o. 2014).

V roce 2015 došlo v posledním čtvrtletí k prudkému poklesu dodávek plynů, který souvisel s nepříznivým aktuálním vývojem na trhu s ocelí. Rovněž odběr potrubního dusíku společností Green Gas DPB a.s. nedosáhl plánované výše. Přesto byl vykázáný výsledek hospodaření ve srovnání s plánovaným hospodářským výsledkem pro rok 2015 ve výši 51 519 tis. Kč splněn na 102,6 %.

3.8. Stav majetku

Celková hodnota majetku MGO dosáhla k 31. 12. 2015 výše 619 554 tis. Kč. Stav majetku společnosti MGO k 31. 12. 2015 v porovnání se stavem k 31. 12. 2014 zobrazuje tabulka 3.1.

Tab. 3.1 Stav majetku MGO k 31. 12. 2015 ve srovnání s rokem 2014 v tis. Kč

v tis. Kč	2015	2014	Meziroční změna	
	Netto	Netto	v tis. Kč	v %
Aktiva celkem	619 554	604 376	+ 15 178	+ 2,51
Dlouhodobý majetek celkem	62 852	61 962	+ 890	+ 1,44
Dlouhodobý nehmotný majetek	583	238	+ 345	+ 144,96
Dlouhodobý hmotný majetek	62 269	61 724	+ 545	+ 0,88
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
Oběžná aktiva celkem	555 077	540 895	+ 14 182	+ 2,62
Zásoby	13 205	9 374	+ 3 831	+ 40,87
Dlouhodobé pohledávky	3 450	4 497	-1 047	-23,28
Krátkodobé pohledávky	483 292	458 949	+ 24 343	+ 5,30
Krátkodobý finanční majetek	55 130	68 075	-12 945	-19,02
Časové rozlišení	1 625	1 519	+ 106	+ 6,98

Zdroj: vlastní zpracování dle rozvahy MGO k 31. 12. 2015

Významným přírůstkem dlouhodobého hmotného majetku byl v roce 2015 řídicí systém pro kyslíkový blok zařazený v hodnotě 5 381 tis. Kč a plynový chromatograf v hodnotě 883 tis. Kč.

Celková hodnota drobného majetku MGO neuvedeného v rozvaze činila k 31. 12. 2015 v pořizovacích cenách 4 688 tis. Kč. K 31. 12. 2014 byla hodnota tohoto majetku ve výši 4 995 tis. Kč (Výroční zpráva MG Odra Gas, spol. s r.o. 2015).

4. Analýza a aktualizace vnitřních norem v obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.

V této kapitole budou vymezeny vnitřní organizační a řídicí normy z hlediska jejich úpravy pro potřeby MGO. Následně budou analyzovány a případně aktualizovány vybrané směrnice obchodní společnosti MGO. Zároveň budou vytvořeny nové směrnice, které společnost v současné době vytvořeny nemá, a to směrnice upravující poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců a poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách.

4.1. Vymezení vnitřních organizačních a řídicích norem MGO

Mimo legislativní předpisy a řídicí akty orgánů státní správy patří mezi dokumenty upravující činnost MGO společenská smlouva, která je zároveň jejím základním dokumentem, a také soustava vnitřních organizačních a řídicích norem. Jejich vymezení je podrobněji popsáno v následujícím textu.

Pro účely MGO se za vnitřní organizační normu považuje *závazný soubor ustanovení a pravidel, určujících vztahy mezi zaměstnanci a útvary v procesu řízení, tj. metody, formy a prostředky pro výkon a náplň příslušných činností z hlediska obsahu a času (Organizační řád MGO)*. Jediným druhem vnitřní organizační normy, který má MGO v současné době vytvořen, je směrnice. Jedná se o normu, která konkrétněji upravuje legislativní ustanovení, postup řízení MGO a způsob provádění konkrétních činností jednotlivých útvarů MGO. Tvorbu a aktualizaci těchto norem provádějí vedoucí pracovníci jednotlivých úseků nebo vybraní odborní zaměstnanci. Jejich schválení dále provádí jednatelé. Za hlavní organizační normu (směrnici) se v MGO považuje Organizační řád, Pracovní řád a Podpisový řád.

Vnitřní řídicí normy jsou předpisy závažné povahy, které jsou v MGO vydávány v souvislosti se skutečnostmi organizačního, personálního nebo kázeňského charakteru. Vedoucím pracovníkem oprávněným k vydávání této normy, kterou se v MGO konkrétně rozumí rozhodnutí, je jednatel. Tento individuální řídicí akt je proto v této společnosti příhodně označován jako rozhodnutí jednatelů.

Rozhodnutí jednatelů jsou v MGO vydávána nejčastěji v souvislosti se jmenováním určitých osob do funkcí, například při jmenování vedoucího určitého pracovního úseku. Tyto osoby následně potvrdí převzetí funkce svým podpisem na rozhodnutí. Vzhledem k povaze tohoto dokumentu je rozhodnutí aktualizováno vždy novým vydáním, ve kterém bývá uvedeno, které jiné konkrétní rozhodnutí se vydáním nového rozhodnutí ruší.

4.2. Současný stav, kontrola a návrh na vylepšení směrnic MGO

Soustava směrnic, kterou má MGO v současné době vytvořenou, je poměrně rozsáhlá. S návrhem na zavedení konkrétních norem mohou přicházet jak samotní zaměstnanci, tak i jednatele společnosti. V některých případech jsou směrnice vytvářeny na základě požadavku ze strany společníků, zejména mateřské společnosti MESSER Group. Platnost vydané směrnice je v MGO následně stanovena na dobu tří let.

Přístup zaměstnanců k soustavě směrnic je v MGO zajištěn zejména prostřednictvím soukromé počítačové sítě – intranetu. Evidenci veškerých směrnic a ostatních vnitřních norem MGO provádí asistentka jednatele, u které jsou uloženy veškeré originály těchto dokumentů. Ta dále při blížícím se konci platnosti směrnic, zpravidla v období dvou až tří měsíců před jejím uplynutím, upozorní osoby odpovědné za tvorbu směrnic na to, že je potřebné tyto normy zkontrolovat a případně aktualizovat. Kontrola veškerých těchto norem probíhá tedy ze strany MGO pravidelně.

Veškeré podstatné změny v obsahu směrnic jsou řešeny formou nového vydání směrnice. To neplatí, pokud je aktualizována pouze její příloha. V takovém případě k vydání nové směrnice nedochází, pouze se změněná příloha označená datem aktualizace ke stávající směrnici připojí. Pokud není potřeba současný obsah směrnice, které končí platnost, měnit, je její titulní strana opatřena razítkem s nápisem „DOKUMENT PROVĚŘEN“, ke kterému se připojí datum a podpis osoby, která dokument kontrolovala. Takto označený dokument je platný po dobu dalších tří let. Seznam aktuálních směrnic, které má MGO v současné době vytvořeny, je obsahem přílohy č. 1.

Směrnice této obchodní společnosti však nemají ve všech případech stejnou strukturu. Ačkoli se v MGO v současné době snaží o sjednocení podoby, zejména tedy struktury, nově vytvářených směrnic, stále se mezi nimi vyskytují určité, i když v některých případech jen drobné, odchylky. Směrnice, které v MGO byly vytvořeny dříve, pak nejsou dle nové struktury aktualizovány. Důvodem je zejména výše zmíněný způsob kontroly směrnic, kdy se směrnícím, které nevyžadují úpravu, prodlužuje platnost připojením razítka o prověření.

Pro zachování přehlednosti těchto předpisů je tedy vhodné provést jejich komplexní sjednocení. Struktura, kterou MGO v současnosti zavedla u většiny směrnic, by měla být dále rozšířena o výčet právních předpisů, ze kterých daná směrnice vychází, a tedy vypadat následovně:

- 1 Účel**
- 2 Platnost**
- 3 Zodpovědnosti, pravomoci**
- 4 Zkratky**
- 5 Právní úprava**
- 6-X Jednotlivé kapitoly týkající se problematiky, kterou daná směrnice vymezuje**

Přílohy

4.3. Analýza vybraných směrnic MGO

Obsahem této kapitoly bude analýza následujících vybraných směrnic MGO:

- Inventarizace majetku a závazků,
- Postupy a systém účtování, vymezení DHM, DNM, odpisový plán, oceňování, rezervy, opravné položky a controlling nákladů,
- Oběh dokladů MGO,
- Postupy při poskytování náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti nebo při karanténě a dávek nemocenského pojištění od 1. 1. 2014.

4.3.1. Směrnice „Inventarizace majetku a závazků“

Obsahem této směrnice je vymezení pojmu a účelu inventarizace včetně jejích druhů a způsobů provádění inventur. Dále je zde upraveno zabezpečení inventarizace, inventarizační orgány a stanovení jejích členů, inventarizační písemnosti a vypořádání inventarizačních rozdílů. Součástí směrnice je také vymezení konkrétního majetku a závazků, kterých se inventarizace týká a vzor plánu řádných inventarizací.

Shrnutí a doporučení

Směrnice obsahuje veškeré náležitosti týkající se problematiky inventarizace majetku a závazků v podobě platné v současnosti. Není tedy třeba ji jakkoli doplňovat nebo aktualizovat.

4.3.2. Směrnice „Postupy a systém účtování, vymezení DHM, DNM, odpisový plán, oceňování, rezervy, opravné položky a controlling nákladů“

V této směrnici jsou vymezeny veškeré náležitosti uvedené v názvu směrnice včetně číselníku nákladových středisek a zakázek a číselníku veškerých druhů dokladů.

Shrnutí a doporučení

Ve směrnici je v souvislosti s účtováním a evidencí zásob uveden údaj o tom, že se tyto úkony řídí příslušnými ustanoveními zákona o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy v platném znění pro rok 2012. Od roku 2012 však byly tyto předpisy již několikrát novelizovány a v zákoně o účetnictví platném od 1. 1. 2016 došlo i ke změně účtování o zásobách. Ačkoli si jsou účetní veškerých legislativních změn vědomy a v praxi tyto legislativní změny respektují, postup stanovený vnitřním předpisem není správný a je potřebné v něm údaj o roce opravit nebo ho vzhledem k dalším předpokládaným novelám právních předpisů neuvádět.

V souvislosti s výše uvedeným je ve směrnici uváděn také pojem zásoby vlastní výroby, který byl používán do 31. 12. 2015. Od 1. 1. 2016 se v souladu s prováděcí vyhláškou správně používá pojem zásoby vlastní činnosti. Mimo tyto skutečnosti je směrnice obsahově v pořádku.

4.3.3. Směrnice „Oběh dokladů MGO“

Směrnice obsahuje vymezení oblastí oběhu dokladů a dále podrobný popis a čísla veškerých dokladů dle těchto jednotlivých oblastí. Ve směrnici je dále uveden přehled dokladů se zkratkovitým vymezením pracovníků zodpovědných za vyhotovení, evidenci, schválení, zaúčtování a založení příslušných dokladů a vysvětlivky (přehled funkcí) k těmto zkratkám.

Shrnutí a doporučení

Výše zmíněný přehled dokladů s vymezenou odpovědností pracovníků obsahuje i zkratky, které nejsou ve směrnici vysvětleny a je třeba je doplnit. Naopak jsou zase ve vysvětlivkách uvedeny nadbytečné a nepotřebné zkratky, a ačkoli má tento přehled funkcí v názvu v závorce dodatek „abecedně“, tak není abecedně uspořádán, což neumožňuje rychlou orientaci v množství zkratk v něm uvedených.

4.3.4. Směrnice „Postupy při poskytování náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti nebo při karanténě a dávek nemocenského pojištění od 1. 1. 2014“

Touto směrnicí jsou upraveny zásady, organizace a výplata náhrady mzdy nebo náhrady odměny z dohody o provedení práce a pracovní činnosti při dočasné pracovní neschopnosti. Směrnice také upravuje poskytování nemocenského, ošetřovného, peněžité pomoci v mateřství, vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství a výplatu veškerých těchto dávek. Přílohou směrnice je tiskopis „Záznam o úrazu“, který pojištěnec vyplňuje v případě pracovní neschopnosti vzniklé následkem úrazu a tiskopis České správy sociálního zabezpečení „Příloha k žádosti o:...", který zpracovává mzdová účetní pro potřeby Okresní správy sociálního zabezpečení pro výplatu dávky nemocenského zaměstnanci.

Shrnutí a doporučení

Jedná se o jednu ze směrnic, u které nebyla aktualizována struktura zavedená u nově vytvářených směrnic MGO. Mimo to obsahuje dokument veškeré nutné náležitosti, k 5. 1. 2017 byl prověřen mzdovou účetní a je obsahově v pořádku.

4.4. Tvorba nových směrnic MGO

Na základě analýzy směrnic a potřeb obchodní společnosti MGO bylo zjištěno, že v této společnosti není v současné době prostřednictvím směrnic upravena oblast poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců a poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách. Tyto dvě oblasti jsou doposud vymezeny pouze zmínkou v kolektivní smlouvě, která odkazuje na postup dle příslušných právních předpisů. Jelikož však k výše uvedeným činnostem dochází v MGO již dlouhodobě a pravidelně, je vhodné je upravit samostatným vnitřním předpisem.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem je proto v rámci této bakalářské práce vytvořen návrh těchto jednotlivých směrnic vycházející z doporučené struktury uvedené v kapitole 4.2 a grafické podoby, kterou má obchodní společnost MGO pro tyto dokumenty zavedenou. Podkladem pro jejich tvorbu jsou také mimo jiné teoretické poznatky získané z kapitoly 2.2.8 a 2.2.9. Návrh směrnice „Poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců“ je obsahem přílohy č. 2, návrh směrnice „Poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách“ je následně uveden v příloze č. 3.

5. Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku vnitřních organizačních a řídicích norem. Ve většině účetních jednotkách jsou tyto normy vnímány jako přítěžující záležitost, aniž by bylo bráno v potaz, jak velmi důležitý význam pro správný a snadný chod účetní jednotky tyto předpisy mají. Správně vytvořené a používané vnitřní normy by tedy měly být nezbytnou součástí každé účetní jednotky.

Cílem bakalářské práce bylo vysvětlení významu a charakteristika vnitřních organizačních a řídicích norem s následnou analýzou a tvorbou směrnic obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o.

Obsahem první, teoretické části této bakalářské práce, bylo obecné vymezení vnitřních organizačních a řídicích norem se zaměřením na konkrétní normy, kterými byly směrnice a rozhodnutí. Tato část dále pojednávala o významu směrnic, jejich tvorbě, vlastnostech, rozdělení směrnic a charakteristice konkrétních vybraných směrnic, které účetní jednotky pro účely svých vlastních potřeb vytvářejí. Nezbytnou součástí této části bylo také uvedení výčtu právních předpisů, ze kterých je nutné při tvorbě směrnic vycházet, jelikož tvorba vnitřních předpisů, které nejsou v souladu s příslušnou legislativou, pozbývá pro účetní jednotku významu. Proto je také třeba brát v potaz, že legislativní předpisy procházejí neustále nejružnějšími změnami a vzhledem k tomu tedy směrnice pravidelně revidovat a aktualizovat.

Druhá, praktická část, byla podrobněji zaměřena na charakteristiku obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o., která se zabývá výrobou technických, medicínálních a potravinářských plynů. Tato část byla dále věnována analýze stávajících vnitřních norem výše zmíněné obchodní společnosti, jejich aktualizaci a tvorbě směrnic, které tato obchodní společnost v rámci své soustavy vnitřních předpisů vytvořeny neměla.

Analýzou směrnic obchodní společnosti MG Odra Gas, spol. s r.o. bylo dosaženo závěru, že veškeré zkoumané směrnice obsahují všechny náležitosti odpovídající potřebám této obchodní společnosti včetně jejich detailního propracování. Ačkoli byly zjištěny jisté nedostatky, a to zejména formálního charakteru, nevykazují směrnice zásadnější chyby, jsou obsahově správné a v souladu s platnou legislativou. Společnost zachovává k vnitřním normám zodpovědný přístup, pravidelně je kontroluje a aktualizuje.

Pro zajištění kvalitnějšího způsobu řízení MG Odra Gas, spol. s r.o. byly také vytvořeny návrhy nových směrnic, a to směrnice „Poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců“ a směrnice „Poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách“.

Úkony, které navrhnuté směrnice upravují, jsou doposud vymezeny pouze v kolektivní smlouvě, která odkazuje na postup dle příslušných právních předpisů. Vzhledem k jejich časté opakovanosti se však doporučuje výše zmíněné návrhy směrnic do systému norem, který má obchodní společnost v současné době zaveden, zařadit.

Seznam použité literatury

Odborná literatura:

HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence. Teorie a praxe*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 128 s. ISBN 978-80-7552-239-9.

HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice. 1. díl, Praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici*. 3. vyd. Praha: Bilance, 2005. 334 s. ISBN 80-86371-47-6.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7263-942-7.

KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014. 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 120 s. ISBN 978-80-247-2576-5.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-575-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Vnitřní směrnice pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. Olomouc: ANAG, 2005. 256 s. ISBN 80-7263-296-5.

Článek v odborném časopise:

OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. Vnitropodnikové účetní směrnice. *Příloha časopisu Účetnictví v praxi*. 2007, č. 9, s. 40. ISSN 1211-7307.

PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. 2007, č. 6, s. 40. ISSN 1211-7307.

Právní předpisy:

Český účetní standard pro podnikatele č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Vyhláška č. 440/2016 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje:

Webové stránky ArcelorMittal Ostrava a.s. Dostupné z: <https://ostrava.arcelormittal.com>

Webové stránky České asociace technických plynů. Dostupné z:
<http://www.catp.cz/publikace2.php>

Webové stránky Messer Technogas, s.r.o. Dostupné z:
<https://www.messergroup.com/web/messer-technogas-spol.-s.r.o./o-spolecnosti>

Webové stránky MG Odra Gas, spol. s r.o. Dostupné z: <http://www.mgog.cz>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. Výpis z obchodního rejstříku MG Odra Gas, spol. s r.o. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=711107&typ=PLATNY>

Ostatní zdroje:

Směrnice č. 7/96 „Oběh dokladů MGO – 8. vydání“ MG Odra Gas, spol. s r.o.

Směrnice č. 4/03 „Organizační řád – 17. vydání“ MG Odra Gas, spol. s r.o.

Směrnice č. 2/08 „Postupy a systém účtování, vymezení DHM, DNM, odpisový plán, oceňování, rezervy, opravné položky a controlling nákladů – 4. vydání“ MG Odra Gas, spol. s r.o.

Směrnice č. 5/08 „Postupy při poskytování náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti nebo při karanténě a dávek nemocenského pojištění od 1. 1. 2014 – 3. vydání“ MG Odra Gas, spol. s r.o.

Směrnice č. 1/09 „Inventarizace majetku a závazků – 2. vydání“ MG Odra Gas, spol. s r.o.

Výroční zpráva MG Odra Gas, spol. s r.o. 2014

Výroční zpráva MG Odra Gas, spol. s r.o. 2015

Seznam zkratk

AMO	ArcelorMittal Ostrava, a.s. Česká republika
D	Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	Daňové identifikační číslo
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
IČ	Identifikační číslo osoby
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MD	Má dáti
MESSER Group	MESSER Group GmbH
MGO	MG Odra Gas, spol. s r.o.
OR	Obchodní rejstřík
PHM	Pohonné hmoty
ZPZH	Zákon č. 224/2015 Sb., o prevenci závažných havárií, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě 5. 5. 2017

Markéta Zapalačová

Markéta Zapalačová

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Seznam platných aktuálních směrnic MG Odra Gas, spol. s r.o.
- Příloha č. 2 Návrh směrnice „Poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců“
- Příloha č. 3 Návrh směrnice „Poskytování cestovních náhrad při tuzemských a zahraničních pracovních cestách“